

## Editorial

### 10 Jahre Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV

Über das ambivalente Verhältnis der Anwaltschaft zum Steuerrecht ist viel gesagt und geschrieben worden. Fachanwälte für Steuerrecht und Steueranwälte waren in der Bundesrepublik zunächst eine besondere Gruppe von Anwältinnen und Anwälten, die nicht so recht zur Anwaltschaft gehörten und nicht so recht von ihr aufgenommen wurden. Zögerlich öffnete sich auch der Deutsche Anwaltverein den Steueranwälten. Die Intensität der Annäherung nahm in den letzten 25 Jahren zu. Die Wichtigkeit des Steuerrechts für die anwaltliche Profession ist anerkannt. Die Dynamik der Rückeroberung des an andere freie Berufe verlorenen Steuerrechtsterrains ist überall spürbar. Der DAV hatte inzwischen einen Steueranwalt als Präsidenten. Wesentliche Kraft dieser Entwicklung war und ist die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht, die jetzt auf 10 Jahre Arbeit zurückblicken kann. Herzlichen Glückwunsch!

Sie wurde am 12.5.1994 gegründet. Die Gründungsmitglieder (Sven THOMAS, Erhard SENNINGER, Hans-Jürgen HELWIG, Udo HENKE, Peter HAMACHER und Andreas HAGENKÖTTER), in der Mehrzahl keine ausgewiesenen Steuerrechtler, belegen noch die Zurückhaltung des DAV, sich dem Steuerrecht zuzuwenden. Dies hat sich schnell geändert. Im Geschäftsführenden Ausschuß der Arbeitsgemeinschaft ist jetzt brillante Steuerkompetenz zu Hause. Die Mitgliederzahl ist von 165 Anfang 1995 auf knapp 800 zum 10. Geburtstag gestiegen. Seit 1999 erscheint die Zeitschrift steueranwaltsmagazin; Heft 2/2004 ist die 20. Ausgabe. 2003 ging die neue Internetpräsenz der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht ans Netz. Die Homepage der Arbeitsgemeinschaft ist Vorbild und Maßstab für andere. Von Beginn an findet im Herbst der „Steueranwaltstag“ statt, ein Kongreß, der diesen Begriff belegt und aus dem Steuergeschehen nicht mehr wegzudenken ist. Ergänzt werden seit 1998 die Jahrestagungen durch „Steueranwalt International“, Frühjahrstagungen im Ausland. Außerdem gibt es weitere Fortbildungsveranstaltungen, Kooperationen und einen ständigen Know-how-Transfer unter den Mitgliedern.

Nichts deutet darauf hin, daß die Dynamik abnehmen könnte; eher ist das Gegenteil der Fall.

Rechtsanwalt Dr. Michael STRECK

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzudrucken.

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, Konstanz  
WAGNER.RECHTSANWAELTE@T-Online.de.

Rechtsanwältin Kirsten Bäumel-Ianniello, Aachen  
Baeumel@Sina-Maassen.de

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazins erscheint Mitte September 2004.

#### *Mitschreibende dieser Ausgabe:*

Mitschreibende dieser Ausgabe: Michael STRECK, Rechtsanwalt in Köln; Sabine UNKELBACH-TOMCZAK, Kiedrich/Wiesbaden; Jochen KRIEGER, Rechtsanwalt in Stade; Heinrich HÜBNER, Rechtsanwalt in Stuttgart; Marc JÜLICHER, Rechtsanwalt in Bonn; Klaus KARSTEN, Rechtsanwalt in Schwerin; Rüdiger BOCK, Rechtsanwalt in Konstanz, Jürgen WAGNER, Rechtsanwalt in Konstanz, Redakteur Udo SCHMALLEMBERG, Warstein

Impressum: Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstr. 11, 10179 Berlin, T 030/726152-0 · Verlag: Deutscher Anwaltverlag GmbH, Wachsbleiche 7, 53111 Bonn, T 0228/91911-0 · Satz: Cicero Computer GmbH, 53225 Bonn · Druck: druckhaus Köthen, 06366 Köthen · Anzeigenverwaltung: Verlag. Es gilt Anzeigenpreisliste Nr. 8 vom 1.1.2003. Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten. Die Zeitschrift erscheint vierteljährlich. Bezugspreis ist im Mitgliedspreis enthalten  
ISSN 1615-5610

## Beiträge

## Get my money, get my child – Titel juristischer Fachaufsätze

Rechtsanwalt Jürgen WAGNER, Konstanz/Zürich/  
Vaduz

Juristen haben ihr ganzes Berufsleben damit zu tun: Zeitschriften zu wälzen und darin furztrockene und äußerst langatmige, selten witzige, deutliche oder einfach nur „coole“, manchmal auch erschreckend „uncoole“ Überschriften bzw. Titel zu lesen. Höchste Zeit, hierzu ein paar Bemerkungen loszuwerden: Der Titel ist ein nicht unwesentliches Marketinginstrument. Was die Buchverlage schon längst wissen, scheint an manchen Fachautoren in juristischen Zeitschriften spurlos vorübergegangen zu sein. Flache Titel wie „Bemerkungen zu ...“ wären als Buch unverkäuflich. Was sagt uns das? Vielleicht werden Fachautoren in Fachzeitschriften nach ihren Titel ausgewählt („Dr. Dr. Dr. h.c. mult.“) und weniger nach ihren Titulierungen („...-Recht im Wandel“). Vielleicht hat´s auch mit der Ernsthaftigkeit zu tun, mit der rechtliche Betrachtungen als Wissenschaft daherkommen wollen. Vielleicht wollen sich Praktiker andererseits von den Universitäts-Theoretikern durch knallbunte Titel absetzen?

Wie auch immer (gibt´s hierzu noch keine Dissertation?): Wir haben ein wenig in der Literatur der letzten paar Monate gekramt, haben gesammelt und katalogisiert – immer aus dem Blickwinkel des Lesers, nicht immer ganz und gar ernst gemeint. Die richtig spannenden Rechtsbereiche wie die Rechtsgeschichte und das Strafrecht, Musik-, Film- und Theaterrecht wie auch die englischsprachigen Titel haben wir weitestgehend ausgelassen, uns dafür um so intensiver im Steuer- und Wirtschaftsrecht getummelt und alles sorgsam in Schubladen unterteilt.

### Schublade 1: Die Knüller

„Sunglasses and smokefilled rooms...“ oder „Get my money, get my child...“ starten quasi außer Konkurrenz. Plastisch und verständlich: „Aus dem Entwurfs-Atelier der Gesetzgebung – Beobachtungen zur Denk- und Arbeitsweise des Gesetzgebungsreferenten im Bundesministerium“ oder gar „Die Katze

in der Mikrowelle ...“ sowie in dieser Kategorie der Klassiker: „Das Kind als Schaden“.

### Schublade 2: Die Klassiker

„Zur Frage der ...“ läßt aufhorchen. Jetzt wird alles klar. „Treu und Glauben in der Rechtsprechung des AG Zwiesel“ beschreibt ebenfalls ein abgrenzbares Gebiet, während „Wege zur...“ wieder genügend Gestaltungsspielraum lassen. „Das neue ...-Gesetz“ ist informativ und nicht so zwanghaft anmahndend wie „Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel...“.

### Schublade 3: Die Evergreens

„Erscheinungsformen der ...“, „Auf dem Weg zum neuen ...-Recht“ oder „Die Entwicklung des ...-Rechts“ führen zu den „Offenen Fragen des ...-Rechts“. Hier kann man nichts falsch machen, weder als Leser noch als Autor.

### Schublade 4: Die Philosophen

Bei diesem Autoren-Schlag wimmelt es von Ausrufe- und Fragezeichen, von schillernden, ja schicksalhaften Beiträgen: „Blinder Eifer um § ...“, „Quo vadis ...?“ oder gar „... – Friedensangebot oder Trojanisches Pferd?“ Der „...-Begriff als Chamäleon“ oder „Die ...-Norm – Maß aller Dinge?“ bringen uns wieder auf Normalmaß, wenn uns auch „Das Schicksal der ...“ tief berührt. Letztlich müssen ultimative Fragestellungen aufgegriffen und überlegten Lösungen zugeführt werden, wie etwa der Aufschrei in der DStR im vergangenen Sommer „Einmal Mißbrauch, immer Mißbrauch?“. Außerdem mußte die Frage „Sprachheilpädagogin freiberuflich tätig?“ endlich geklärt werden.

### Schublade 5: Die Nebulösen

Diese Autoren stellen bereits im Titel klar, daß sie beabsichtigen, Denksportaufgaben zu stellen oder daß sie keinerlei Wert darauf legen, von der breiten Masse überhaupt nur ansatzweise verstanden zu werden. „Erscheinungsformen des squeeze-out“ –

die englische Variante. Die klassische Variante: „Äquivalenzvermutung und Äquivalenzwahrung im Leistungsstörungenrecht“, oder die übertriebene Variante: „Das ‚Lied vom Tod‘ der Unternehmenskaufmodelle – alter Wein in neuen Schläuchen“.<sup>1</sup> Völlig unverständlich: „Das EVA-Konzept: Attraktiv oder häßlich im Sinne einer unternehmenswertorientierten Unternehmenssteuerung?“

#### Schublade 6: Die Trocken (brut)

Bereits nach der Lektüre des Titels macht man sich Hoffnungen, der Artikel möge nicht allzu lang sein – und wird sofort enttäuscht. Beispiel hierfür sind die unvermeidlichen „... - Überlegungen de lege ferenda“ oder die nicht minder gefürchtete „... - Vergleichende Darstellung unter besonderer Berücksichtigung von ...“. Die Abhandlung „Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft oder Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, an der der Übertragende beteiligt ist“ löst wohl verständnislose Aha-Effekte aus (bei Asterix wären Fragezeichen in den Sprechblasen oder aber „tzzzz“-Geräusche).

#### Schublade 7: Die Ewiggestrigen

Eine Überdosis Latein läßt's kräftig stauben – allerdings garantiert seriös: Der Aufsatz „Marginalie oder Mene tekel“ verabschiedet sich standesgemäß mit dem Ausruf „Mene mene tekel upharsin“ und läßt den ein oder anderen Leser ratlos zurück. Ad multos annos...

#### Schublade 8: Die Streitlustigen

Am Ende legendärer juristischer Scharmützel steht der Aufsatz „Nochmals: Zur Frage der ...“ oder „... – das Ende einer endlosen Diskussion“. Wer eine Frage stellt „Stiftungen mit wirtschaftlichem Zweck verbieten?“, erhält in der schließlich öffentlichen Diskussion manchmal eine direkte Antwort: „Stiftungen mit wirtschaftlichem Zweck verbieten!“

#### Schublade 9: Die Schlichten

Da setzen sich die schlichten „Bemerkungen zum e.V.“ deutlich ab. „Aktuelles Beratungs-Know-how zum ...-Recht“ scheint ebenso klar wie „Steuerfallen bei mittelbaren Anteilsübertragungen im Konzern“ oder „Rückfall eines bebauten Grundstücks in den Zustand eines unbebauten Grundstücks“.

#### Schublade 10: Die zwanghaft Angepaßten

Mehr oder minder ausgeprägtes Sprachvermögen und das manische Up-to-date-Sein führen wohl zu Titeln wie „Teststrecke Steuerrecht“, „Der Fall Kohl und...“. Hochinteressant auch die „Steergestaltung à la Boris Becker...“. Die englische Variante der *fiscal maniacs* beschreibt die „...Implementierung von Cash-management-Systemen“. Der ultimative Kick ist aber das NJW-Editorial (!) mit dem unschlagbaren<sup>2</sup> Titel „Brain up! Deutschland sucht...“.

1 Obwohl der „alte Wein in neuen Schläuchen“ je nach Geschmack eher in die Kategorie „Klassiker“ oder „Ewiggestrige“ gehört.

2 Nach dem Motto „Sag niemals nie“ wird allen Lesern angedroht, diesen Beitrag fortzusetzen. Die Phantasie der Autoren ist bekanntlich unerschöpflich.

## Hybride Finanzierungsinstrumente – eine Übersicht

Klaus KARSTEN M.A., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Schwerin<sup>1</sup>

### 1. Einleitung

Der Kapitalbedarf von Unternehmen nimmt auch in Zeiten wirtschaftlicher Krise nicht ab. Investitionen sind vorzunehmen oder auch nur längere Zahlungsziele zu überbrücken. Häufig fehlt es dazu gerade am notwendigen Eigenkapital und der Liquidität.

1 Der Autor ist Partner der Kanzlei Karsten Rößler & Warnholtz in Schwerin.

Auch die Beschaffung von Fremdkapital bei Banken ist mit erheblichen Problemen und häufig auch mit fehlendem Erfolg verbunden. Eine Alternative könnten hier die hybriden Finanzierungen sein. Unter hybriden Finanzierungsinstrumenten werden Finanzierungsformen von Kapitalgesellschaften verstanden, die eindeutig weder dem Eigenkapital noch dem Fremdkapital zuzuordnen sind, sondern Elemente von beiden in sich vereinigen.<sup>2</sup> Nachfolgend sollen die wichtigsten Vertreter dieser Finanzierungsformen vorgestellt werden.

## 2. Wandelanleihe (Wandelschuldverschreibung, convertible bond)

Die Wandelanleihe ist eine Schuldverschreibung von Aktiengesellschaften, die ihrem Inhaber das Recht einräumt, entweder Rückzahlung des eingesetzten Kapitals oder die Umwandlung in Aktien der emittierenden Unternehmung zu einem bestimmten Kurs unter Anrechnung des eingesetzten Kapitals zu verlangen. Der Inhaber einer Wandelanleihe hat das Recht, aber nicht die Verpflichtung zur Wandlung. Häufig ist in den Anleihebedingungen kein Umtauschtag, sondern eine Umtauschfrist genannt. Wird das Wandlungsrecht ausgeübt, so erfolgt i.d.R. unter Zuzahlung der Austausch der Wandelanleihe in eine oder mehrere Aktien. Der Inhaber wird somit zum Teilhaber des Emittenten (Aktiengesellschaft). Wird das Wandlungsrecht nicht ausgeübt, so hat der Inhaber das Recht auf Rückzahlung des ausgewiesenen Anleihebetrages sowie einer festgelegten Verzinsung.

Bei der Wandelanleihe ist zum einen eine erfolgsabhängige Vergütung bei Unternehmensfortführung sowie eine auf den Rückzahlungsanspruch aus der Anleihe begrenzte Teilnahme am Verlust mit einem bedingten vertraglichen Rückzahlungstermin verbunden. Zum anderen besteht auch ein Kapitalrückzahlungsanspruch bei Unternehmensliquidation, wobei bis zur Ausübung des Wandlungsrechtes kein Mitentscheidungsrecht eingeräumt wird. Eine Einordnung dieses Finanzinstrumentes nach klassischen Kriterien ist somit nicht eindeutig möglich. Im Falle der Ausübung des Wandlungsrechtes wird Fremdkapital durch Eigenkapital substituiert, neue (zusätzliche) Liquidität fließt der Unternehmung u.U. in Form von Zuzahlungen zu. Vordergründig verbessert sich die Eigenkapital/Fremdkapital-Relation. Häufig wird eine derartige Anleihe von Unternehmen ausgegeben, die zunächst keine Verände-

rung der Eigentümerstruktur wünschen bzw. bei denen die Hauptversammlung einer Kapitalerhöhung mit Dreiviertelmehrheit nicht zustimmt, so daß dem Unternehmen durch die Ausgabe von Schuldverschreibungen langfristiges Fremdkapital zufließt.

Die Wandelanleihe wird aber auch als Finanzierungsinstrument in Zeiten schwieriger Kapitalmarktanlagen als Vehikel zur langfristigen Gewinnung neuer Aktionäre eingesetzt. Für die Altaktionäre besteht das Risiko der Kapitalverwässerung bei Ausübung des Wandlungsrechtes. Im Falle der Nichtausübung des Wandlungsrechtes verbleibt dem Emittenten der Vorteil, daß der Nominalzins als Ausgleich für den Vorteil des Wandlungsrechtes immer unter dem einer vergleichbaren Festzinsanleihe liegt. Der Inhaber partizipiert an den Wertsteigerungen des Unternehmens und erhält bei Wertminderungen wenigstens eine Mindestverzinsung. Besonders interessant ist diese Beteiligungsform bei den sog. Start-up-Unternehmen. Aus Sicht des Investors ist die Wandelanleihe also auch ein Mittel zur Risikoabsicherung/-begrenzung.

Der rechnerische Wert des Wandlungsrechtes ist abhängig von

- dem Konversionsverhältnis, d.h. wie viele Wandelanleihen eines bestimmten Nennbetrages zum Umtausch in eine Aktie eines bestimmten Nennbetrages notwendig sind,
- der Höhe der Zuzahlungen
- und dem Kurswert der Aktien.

Der Wert des Wandlungsrechtes kann während der Wandlungsfrist durch unternehmensinterne Entscheidungen gefährdet sein, indem die Unternehmung

- eine Kapitalerhöhung durch die Emission neuer (junger) Aktien gegen Einlagen gem. § 186 Abs. 1 AktG sowie § 203 Abs. 1 AktG zu einem Emissionskurs unterhalb des Börsenkurses vornimmt,

<sup>2</sup> Vgl. Jacobs: Unternehmensbesteuerung 1996, S. 788; Lang, M. Finanzierungen 1991; Haun, J., Hybride Finanzierungsinstrumente 1996, S. 10.

- eine Kapitalerhöhung ohne Beteiligungsfinanzierungseffekt gem. § 207 AktG vornimmt,
- neue Wandel-, Optionsschuldverschreibungen oder Genußrechte emittiert.

Die Unternehmung kann in gewissem Rahmen durch Gestaltung der Zuzahlungen, soweit diese vorgesehen sind, den Wandlungsvollzug beeinflussen. Steigende (fallende) Zuzahlungen veranlassen die Wandelobligationäre, den Umtausch möglichst spät (frühzeitig) innerhalb der Wandlungsfrist vorzunehmen. Bei der Emission einer Wandelanleihe sind neben den bei einer Industrieschuldverschreibung üblichen Komponenten (Laufdauer, Nominalzinsatz, Zinszahlungstermine, Disagio, Besicherung etc.) folgende Größen zusätzlich festzulegen:

- Das *Wandlungsverhältnis* (Umtausch-, Konversionsverhältnis) gibt an, wie viele Wandelanleihen eines bestimmten Nennbetrages zum Umtausch in eine Aktie eines bestimmten Nennbetrages notwendig sind.
- Die *Umtauschfrist* gibt an, in welchem Zeitraum das Wandlungsrecht ausgeübt werden kann (definiert durch den ersten und letztmöglichen Wandlungszeitpunkt).
- Die *Zuzahlung* (Umtauschkurs) ist der Betrag, der bei Ausübung des Wandlungsrechts geleistet werden muß (fest bzw. variabel, steigend oder fallend, innerhalb der Umtauschfrist).

Die Emission von Wandelanleihen ist gem. § 221 Abs. 1 AktG in Verbindung mit §§ 192, 193 AktG nur aufgrund eines Hauptversammlungsbeschlusses möglich, der mindestens eine Dreiviertelmehrheit des Grundkapitals umfassen muß. Der Vorstand erhält gem. § 221 (2) AktG die Ermächtigung zur Emission von Wandelanleihen für fünf Jahre, wobei gem. § 221 (4) AktG die Aktionäre auf Wandelanleihen ein Bezugsrecht haben. Das Bezugsrecht der Altaktionäre kann unter Umständen durch Beschluß der Hauptversammlung mit Dreiviertelmehrheit ausgeschlossen werden.<sup>3</sup>

Im Rahmen der bilanziellen Erfassung ist der Grundsatz der Einzelbewertung gem. § 252 (1) Nr. 3 HGB bei den hybriden Finanzinstrumenten von besonderer Bedeutung. Danach ist Vermögensgegenstand jedes nach der Verkehrsauffassung individualisierbare Gut, das bei wirtschaftlicher Betrachtung

einzelnen verwertbar ist. Bei der Emittentin muß die marktüblich verzinste Wandelanleihe, die zum Nennbetrag begeben wird, zum vollen Rückzahlungsbetrag passiviert werden.<sup>4</sup> Wird sie gegen ein Aufgeld begeben oder ist sie unter dem Marktwert verzinst, so sind die hieraus resultierenden Vorteile als Entgelt zu behandeln und gemäß § 272 (2) Nr. 2 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen.<sup>5</sup> Diese Beträge gehören weder zum Fremdkapital noch zum Gewinn, sondern sind gesondert dem Eigenkapital zuzuordnen. Wird das Wandlungsrecht nicht ausgeübt, so ist diese Kapitalrücklage erfolgswirksam aufzulösen. Bei der Unter-pari-Emission hingegen liegt der Rückzahlungsbetrag über dem Ausgabebetrag. Der Unterschiedsbetrag ist als Rechnungsabgrenzungsposten gemäß § 250 (3) HGB in der Handelsbilanz zu aktivieren. In der Steuerbilanz erfolgt die Erfassung hingegen erst zum Zeitpunkt der Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung.

Bei dem Gläubiger der Wandelschuldverschreibung ist eine Abbildung als einheitlicher Vermögensgegenstand zwingend, da die Anleihe und das Wandlungsrecht nicht getrennt werden können.<sup>6</sup> Die Zahlung des Emittenten auf die Schuldverschreibung sind Betriebsausgaben, da sie bis zum Wandlungszeitpunkt keine Mitgliedschaftsrechte vermittelt. Für den Gläubiger sind die Zahlungen des Emittenten Kapitaleinkünfte i.S.v. § 20 (1) Nr. 7 EStG. Zinszahlungen auf die Wandelanleihen sind der Kapitalertragssteuer gemäß § 43 (1) S. 1 Nr. 2, § 43 a (1) Nr. 1 EStG unterworfen. Veräußert der Gläubiger die Wandelanleihe, so unterliegen die dabei erzielten Einnahmen der Besteuerung gemäß § 20 (2) S. 1 Nr. 3 EStG. Die Differenz zwischen dem Ausgabebetrag und dem Rückzahlungsbetrag bei einer Unter-pari-Emission ist als Teil der Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 (2) Nr. 1 EStG zu behandeln.<sup>7</sup> Dies gilt jedoch nicht für eine Wertsteigerung nach Ausübung des Wandlungsrechts zwischen dem Nominalwert der Anleihe und dem Wert der bezogenen Aktie. Der Veräußerungsgewinn beim Verkauf der bezogenen Aktien innerhalb eines Jahres seit der Wandelung unterliegt jedoch der Spekulationssteuer gemäß § 23 (1) Nr. 2 EStG.

3 Vgl. hierzu Jäger, DStR 1999, 28 ff.; Hirte, WM 1994, 321 ff; OLG Stuttgart ZIP 1998, 1482 ff.

4 Wiese/Dammer, DStR 1999, 869.

5 Förstle/Kofahl, in : BeckBil Komm, HGB, § 272 Rn 65.

6 Häuselmann, Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertpapierhandels 1997, S. 77.

7 BFH NJW 1988, 1559.

### 3. Optionsanleihe (Optionsobligation, Optionsschuldverschreibung, warrant issues, warrant bond)

Der wesentliche Unterschied der Wandelschuldverschreibung gegenüber einer Optionsschuldverschreibung besteht darin, daß das Recht zum Erwerb einer Aktie regelmäßig unabhängig von der Anleihe besteht. Die Optionsanleihe ist eine Schuldverschreibung, die von Aktiengesellschaften emittiert wird und neben dem Rückzahlungsanspruch zusätzlich ein Recht auf den Bezug von Aktien des Unternehmens verbrieft. Sie beinhaltet also die Option, d.h. das Recht, aber nicht die Verpflichtung zum Aktienwerb innerhalb eines definierten Optionszeitraums oder zu einem Optionstermin zu einem im Voraus festgesetzten Kurs. Im Gegensatz zur Wandelschuldverschreibung erfolgt hier bei Ausübung der Option regelmäßig keine Anrechnung des Anleihebetrages auf den Ausgabepreis der Aktie. Die Optionsschuldverschreibung ist mit einem Optionsschein ausgestattet, der regelmäßig eigenständig handelbar ist. Bis zum Ende der Optionsfrist besteht somit die Möglichkeit, daß amtliche Notierungen für die Anleihe mit Optionsrecht (Anleihe cum), die Anleihe ohne Optionsrecht (Anleihe ex) und den Optionsschein erfolgen.

Wie die Wandelobligation, dient die Optionsanleihe generell als Finanzierungsinstrument und zur langfristigen Gewinnung neuer Aktionäre. Im Gegensatz zur Wandelschuldverschreibung steht der Aktiengesellschaft hier langfristig und dauerhaft Fremdkapital zur Verfügung, das lediglich bei günstigen Konditionen für die Anleihegläubiger durch zusätzliches Eigenkapital erweitert wird. Das emittierende Unternehmen erhält wie bei der Wandelanleihe Fremdkapital für einen langen Zeitraum zu Marktkonditionen, die deutlich unter denen für vergleichbare Festzinsanleihen liegen. Im Gegensatz zur Wandelobligation steht der Unternehmung dieses Kapital auch nach der Optionsausübung weiterhin zur Verfügung. Der mit diesem Instrument verbundene Finanzierungseffekt ist demnach größer. In einer späteren Phase fließt der Unternehmung (bei Ausübung des Optionsrechts) neues Eigenkapital unter Einbringung eines Agios zu. Die hiermit verbundenen Emissionskosten liegen regelmäßig unter denen, die im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung entstehen. Mit der Optionsausübung verbessert sich dann zwar das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital, doch ist dieser Effekt geringer als bei

der Wandelanleihe, da das Fremdkapital weiterhin in der Unternehmung verbleibt.

Aus Sicht des Anleihegläubigers ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede gegenüber der Wandelanleihe. Die Möglichkeiten zum Schutz der Optionsrechtsinhaber vor einer Kapitalverwässerung entsprechen denen, die zum Schutz der Wandelobligationäre zur Verfügung stehen. Es sind dies entweder die Gewährung eines Bezugsrechts auf Aktien im Zuge einer Kapitalerhöhung, wobei eine entsprechende vertragliche Zusicherung ex ante für die Inhaber des Optionsrechts u. U. unwirksam ist, oder die Verminderung des Optionskurses bzw. -preises. In der Optionsschuldverschreibung sind die Laufdauer, der Nominalzinssatz, die Zinszahlungstermine, das Disagio, die Besicherung etc. anzugeben. Das Optionsverhältnis richtet sich nach dem Optionskurs (Bezugskurs): Er bestimmt den Kurs (Preis), zu welchem die Aktien bei Optionsausübung erhältlich sind und die Optionsfrist: Sie definiert den Zeitraum, innerhalb dessen das Optionsrecht ausgeübt werden kann.

Die rechtlichen Voraussetzungen zur Emission von Optionsanleihen entsprechen grundsätzlich denen der Wandelobligation, wenn auch die Optionsanleihe im AktG nicht ausdrücklich aufgeführt wird. Demnach ist gem. §§ 221 (1), 193 (1) AktG die Emission von der Zustimmung eines Hauptversammlungsbeschlusses abhängig, der mindestens 3/4 des Kapitals umfassen muß. Die Aktionäre haben gem. §§ 221 (4), 186 AktG ein Bezugsrecht. Auch hier erhält der Vorstand analog § 221 (2) AktG die Ermächtigung zur Emission von Wandelanleihen für höchstens fünf Jahre. Gegenüber der Wandelanleihe ergibt sich lediglich der Unterschied, daß bei dem Gläubiger der Optionsanleihe die Anleihe und der Optionsbestandteil selbständig handelbare Vermögenswerte sind und daher getrennt zu bewerten und abzubilden sind. Etwas anderes gilt nur für den Fall, daß eben diese selbständige Handelbarkeit in den Anleihebedingungen ausgeschlossen wurde.

Zinszahlungen auf die Anleihe sind gemäß § 20 (1) Nr. 7 EStG Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen. Werden die Optionsscheine veräußert, so sind die Gewinne gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern, wenn dies innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist geschieht. Die Ausübung der Optionsrechte wird nicht besteuert. Bei der Veräußerung der erworbenen Aktien innerhalb von einem Jahr unterliegt hingegen die Differenz zwischen dem

Erwerbspreis und dem Veräußerungserlös unter Abzug der Kosten des Optionsrechtes und der sonstigen Anschaffungskosten der Besteuerung gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 (1) Nr. 2 EStG.

Varianten der Optionsanleihe sind die Option zum Bezug von:

- festverzinslichen Anleihestücken einer Folgeanleihe der Emittentin (Optionsanleihe ausgestattet mit Zins-Warrants; Bond-Warrants);
- Aktien und Anleihestücken einer Folgeanleihe der Emittentin (Optionsanleihe ausgestattet mit Aktien- und Bond-Warrants);
- Partizipationsscheinen der Emittentin;
- einer bestimmten Menge von Währungseinheiten zu einem bestimmten Kurs (Optionsanleihe ausgestattet mit Währungswarrants; Currency-Warrants);
- einer bestimmten Menge eines Edelmetalls (i. d. R. Gold), Rohöl.

#### 4. Gewinnanleihe, Genußrechte

Der Genußschein verbrieft i.d.R. Ansprüche auf einen Anteil am laufenden Gewinn, am Liquidationserlös oder auf den Bezug neuer Genußscheine und ggf. Aktien. Die Verbriefung anderer Vermögensrechte oder der Benutzung von Einrichtungen der AG ist ebenfalls möglicher Gegenstand von Genußscheinen. Daneben kann auch selbständig ein Anspruch auf eine feste Verzinsung verbrieft werden. Durch die Vermögensanteilsrechte werden in der Regel Gewinnansprüche begründet, ohne daß der Inhaber bei Mitgliederversammlungen, z. B. der Hauptversammlung, ein Stimmrecht hat. Mitgliedschafts- bzw. Stimmrechte werden zugunsten eines höheren Gewinnanteils ausgeschlossen.

Die Emission von Genußscheinen erfolgt im Zuge

- der Unternehmensgründung für besondere, nicht bewertbare Leistungen der Gründer;
- des Unternehmenswachstums zum Bewertungsausgleich bei der Einbringung von Sacheinlagen und/oder Rechten;

- der Unternehmenssanierung zum Ausgleich eines vollständigen oder teilweisen Gläubigerverzichts oder an Aktionäre für den Verlust aus einer Kapitalherabsetzung (Besserungsschein) oder die Zuzahlung auf Aktien;
- der reinen Kapitalbeschaffung (Finanzierungsfunktion) in Form von Beteiligungs-Genußscheinen.

Die Emission von Genußscheinen ist im Vergleich zur Emission von Stammaktien vorteilhaft, da sich die Aktionärsstruktur nicht verschiebt. Auch im Vergleich zu stimmrechtslosen Aktien haben Genußscheine den Vorteil aus Emittentensicht, daß auch ein zeitlich begrenztes Aufleben des Stimmrechts nicht entstehen kann. Im Vergleich zu Anleihen bestehen bei Genußscheinen keine festen Zins- und Tilgungsverpflichtungen. Genußscheine werden als Inhaber- oder Namenspapiere emittiert und sind zu ihrer Ausgabe analog § 221 (3) AktG an die Zustimmung von mindestens 3/4 Mehrheit des Grundkapitals gebunden.

Im Unterschied zu Aktien und Anleihen bestehen keine gesetzlichen Vorschriften zur Ausgestaltung der Genußrechte. Dieser Umstand ist für die Emittenten vorteilhaft, da sie die Ausgestaltung auf ihre individuellen Bedürfnisse ausrichten können. Für die Investoren ergibt sich damit allerdings der Nachteil, daß sie vor jeder Anlageentscheidung eine eingehende Prüfung der vertraglichen Bedingungen vornehmen müssen. Dies nicht zuletzt deswegen, da fast alle Genußscheine nachrangig sind. Somit können im Insolvenzfall die Investoren ihre Ansprüche erst dann geltend machen, wenn alle übrigen Gläubiger befriedigt worden sind. In der Regel verbrieften Genußscheine ihren Inhabern Bezugsrechte bei der Emission neuer Genußscheine. Die Laufdauer kann begrenzt oder unbegrenzt (mit/ohne Kündigungsrecht) sein.

Grundsätzlich erfolgt die Bilanzierung der Genußrechte als Verbindlichkeit. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt jedoch dann, wenn der mit dem Genußrecht verbundene Zahlungsanspruch erst bei Liquidation entsteht und aus dem Liquidationserlös zu leisten ist oder nur aus dem Gewinn zu leisten ist. In diesen Fällen sind sie regelmäßig als Eigenkapital zu behandeln. Bei Optionsgenußscheinen handelt es sich um Optionsscheine, die in Verbindung mit Genußscheinen emittiert werden. Sie berechtigen unter bestimmten Bedingungen zum Bezug von

Aktien der Emittentin. Die Optionsscheine sind i.d.R. von den Genußscheinen abtrennbar und können gesondert gehandelt werden. Wandelgenußscheine verbriefen ihren Inhabern das Recht, diese unter bestimmten Voraussetzungen sowie unter Zuzahlung eines Betrages in Aktien des Unternehmens zu tauschen.

## 5. Stille Gesellschaft

Im Rahmen einer stillen Gesellschaft (§§ 230–237 HGB) beteiligt sich der stille Gesellschafter am Vermögen eines Kaufmanns i.S.d. des Handelsgesetzbuches durch eine Einlage. Im Gegenzug erhält er einen Anteil am Gewinn des Kaufmanns. Die stille Gesellschaft wird anders als bei der OHG und der Kommanditgesellschaft nicht zum Handelsregister angemeldet, ist also eine reine Innengesellschaft. Die stille Gesellschaft begründet keine Mitspracherechte für den stillen Gesellschafter. Durch schuldrechtlichen Vertrag kann jedoch auch eine Beteiligung an der Unternehmensleitung (z. B. Prokura, Generalvollmacht) erteilt werden. Die Beteiligung am Verlust ist vertraglich abdingbar, nicht jedoch die Beteiligung am Gewinn. Ist die Verlustbeteiligung ausgeschlossen, dürfte es sich aber dann zumeist um ein partiarisches Darlehen handeln. Ist der Stille auch an den stillen Reserven sowie dem Verlust beteiligt (Mitunternehmerrisiko) und sind ihm gewisse Mitwirkungs- und Geschäftsführungsbefugnisse eingeräumt (Mitunternehmerinitiative), so handelt es sich um eine gesetzlich nicht geregelte atypische stille Gesellschaft.

Abzugrenzen ist die stille Gesellschaft auch vom partiarischen Darlehen, bei dem kein Gesellschaftsverhältnis eingegangen wird, sondern nur eine reine Darlehenshingabe mit Gewinnbeteiligung statt eines festen Zinssatzes vereinbart ist. Bei Beendigung der stillen Gesellschaft erhält der Stille seine Einlage zurück, zuzüglich etwa stehen gelassener Gewinnanteile. Im Falle der Insolvenz kann der Stille lediglich eine normale Insolvenzforderung geltend machen, erhält also nur die Insolvenzquote; andererseits haftet er den Gläubigern auch nicht. Im Jahresabschluß des Kaufmanns ist die typisch stille Beteiligung als Verbindlichkeit auf der Passivseite auszuweisen. Da mit dem atypisch stillen Gesellschafter hingegen eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 EStG begründet wird, ist das Jahresergebnis im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zwischen dem Kaufmann und

dem stillen Gesellschafter zu verteilen. Die Einlage wird im Eigenkapital erfaßt.

Gewinnanteile eines typischen stillen Gesellschafters sind für den Inhaber des Handelsgeschäfts Betriebsausgaben, die den betrieblichen Gewinn mindern und deshalb als Betriebsausgaben abzuziehen sind. Der typisch stille Gesellschafter nimmt wie ein Darlehensgeber die Rolle eines Geldgebers ein, der seine Gewinnanteile als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) versteuert. Die Einkünfte des atypisch stillen Gesellschafters sind hingegen stets gewerblicher Natur, so daß die atypisch stille Gesellschaft ein eigenes Steuerobjekt i.S.d. Gewerbesteuerrechts ist.

## 6. Zusammenfassung

So interessant auch die Möglichkeit der Kapitalbeschaffung über hybride Finanzinstrumente ist, so ist sie doch in der Praxis letztlich auf die Aktiengesellschaft beschränkt. Lediglich die stillen Gesellschaften stehen auch anderen Gesellschaftsformen als Finanzierungsmittel zur Verfügung. Eine gesetzliche Flexibilisierung der Schaffung und Übertragung auch von GmbH-Geschäftsanteilen könnte zu einem beträchtlichen Mittelfluß an Unternehmen führen, die sich noch nicht in die Gesellschaftsform einer Aktiengesellschaft bewegen wollen oder können. Auch Sanierungen von Unternehmen außerhalb der Rechtsform einer Aktiengesellschaft könnten sicherlich kreativer gestaltet werden, wenn die Gläubiger die Möglichkeit hätten, Forderungen z.B. in Genußscheine umzuwandeln.





## Nachtrag: „Chancen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO“ – Neues Urteil des FG Niedersachsen zur Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG

(Ergänzung zu steueranwaltsmagazin 2004, 10 ff.)

Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht  
Sabine UNKELBACH-TOMCZAK, Kiedrich/Wiesbaden

Unmittelbar vor Erscheinen des steueranwaltsmagazins 01/2004 wurde das aktuelle Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 10.12.2003 – Az. 4 K 508/01 – zu dem Thema „Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO im Falle der Versäumnis der zweijährigen Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG“ bekannt.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat in diesem Urteil die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt und ist damit von der bisherigen Rechtsprechung anderer Finanzgerichte und des BFH abgewichen. Lediglich das FG Köln – Urteil vom 24.10.2000, Az. 8 K 1839/00 (EFG 2001, 755) – und das FG Nürnberg – Urteil vom 18.07.2000, Az. I 190/97 – hatten zuvor schon einmal die Wiedereinsetzung in die Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG gewährt.

Dem Urteil liegt der folgende Sachverhalt zugrunde: Die beiden Kläger hatten die zweijährige Antragsfrist für die Durchführung der Einkommensteueranmeldung für das Jahr 1998 versäumt, weil sie von der Frist und ihrer ausschließenden Wirkung keine Kenntnis hatten. Deshalb gaben sie ihren Steuerberatern die Unterlagen für die Einkommensteuererklärung 1998 erst im Februar 2001 und nicht schon vor dem Fristende am 31.12.2000. Das Finanzamt lehnte die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab, weil es vom schuldhaften Versäumnis der Frist ausging. Die Voraussetzungen für die Pflichtveranlagung durch das Finanzamt gem. § 46 Abs. 2 Nr. 1–7 EStG waren nicht erfüllt.

Das Finanzgericht stellte fest, daß die Kläger die zweijährige Antragsfrist schuldlos versäumt hatten. Das Gericht war aufgrund der Befragung der Kläger

in der mündlichen Verhandlung davon überzeugt, daß diese die gesetzliche Ausschlußfrist für die Antragsveranlagung bis zu dem Tag, an dem sie die Unterlagen zum Steuerberater brachten und von diesem auf die Frist hingewiesen wurden, nicht kannten.

Deshalb schloß sich das Gericht uneingeschränkt der Auffassung des FG Köln vom 24.10.2000 (siehe oben) an. Danach sind Fälle, bei denen eine unverschuldete Unkenntnis einer einzuhaltenden gesetzlichen Frist vorliegt, gleich zu behandeln wie solche Fälle, bei denen ein Rechtsirrtum über Verfahrensrecht wie etwa den Beginn oder das Ende einer Antragsfrist zur Fristversäumnis geführt haben, und daher ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

Das Verschulden der Kläger hinsichtlich der fehlenden Kenntnis der gesetzlichen Antragsfrist wäre nach Auffassung des Gerichts auch dann nicht anzunehmen, wenn sie die „Anleitung zur Einkommensteuererklärung 1998“ und/oder den mit der Lohnsteuerkarte üblicherweise versandten „Kleinen Ratgeber für Lohnsteuerzahler“ gekannt hätten.

Das Gericht führt aus: „Beide Anleitungen enthalten Hinweise auf die unterschiedlichsten Fristen. Die **Anleitung** zur Einkommensteuererklärung enthält im oberen Drittel der ersten Seite Angaben zu vier verschiedenen Fristen für die Abgabe der Einkommensteuererklärung und ergänzende Anträge, darunter auch die Abgabefrist bei Antragsveranlagung. Hinweise auf den Rechtscharakter der Fristen und die Möglichkeit einer Verlängerung bzw. auf die fehlende Verlängerungsmöglichkeit finden sich auf Seite 2 der 14-seitigen engbedruckten Anleitung im DIN-A-4-Format. Gegenseitige Verweisungen von den Angaben auf Seite 1 zu den Hinweisen auf Seite 2 – und umgekehrt – fehlen. Im ‚Kleinen Ratgeber für Lohnsteuerzahler‘ findet sich ein konkreter Hinweis auf die nicht verlängerbare Antragsfrist erst am Ende der engbedruckten Broschüre auf Seite 30. Die Hinweise in beiden Anleitungen erschließen jedoch nur demjenigen Steuerbürger ihre Bedeutung, der genügend Fachkenntnisse besitzt, um zwischen einer Pflichtveranlagung (mit verlängerbarer Abgabefrist) und einer Antragsveranlagung (mit nicht verlängerbarer Ausschlußfrist) zu unterscheiden. Wer – wie die Kläger – nicht weiß, ob sie zu dem Kreis der Pflichtveranlagten oder dem der Antragsveranlagten gehören, für den sind die erwähnten Hinweise ohne Aussagekraft. Wegen

ihrer – für steuerliche Laien – mangelnden Eindeutigkeit fehlt diesen Hinweisen zudem die Eignung, dem Steuerpflichtigen die notwendigen Kenntnisse über die von ihm zu beachtenden steuerlichen Pflichten zu verschaffen. Angesichts dieser Umstände könnte den Klägern selbst dann, wenn sie die beiden Anleitungen erhalten hätten, keine Sorgfaltspflichtverletzung in Bezug auf ihre Unkenntnis der Antragsfrist vorgeworfen werden.“

Weitere Analysen der Mängel der Anleitungen folgen, wobei das Gericht als besonders schweren Mangel der Anleitung zur Einkommensteuererklärung ansieht, daß nicht schon bei den Voraussetzungen der Antragsveranlagung auf die Gefahr des Rechtsverlustes im Falle verspäteter Antragstellung hingewiesen wird, sondern erst auf Seite 2 der Anleitung, also an einer Stelle der Anleitung, wo ein solcher wichtiger Hinweis nicht mehr erwartet wird.

Im Hinblick auf die Beratungs- und Auskunftspflicht der Finanzbehörden nach § 89 AO kann das Finanzamt schuldhaftes Verhalten des Steuerpflichtigen wegen Versäumnis der Antragsfrist aus Unkenntnis nur geltend machen, wenn es nachweist, daß der Steuerpflichtige die Belehrung erhalten hat und der Hinweis auf die Frist und Folgen ihrer Versäumnis eindeutig und auch für Laien leicht verständlich und in optisch hervorgehobener Weise zu Beginn der Darstellung der Voraussetzungen einer Antragsveranlagung erfolgt.

Aufgrund einer Auskunft des Steuerberaters in früheren Jahren ging der Kläger im hier zu entscheidenden Fall irrtümlich von einer vierjährigen Frist für die Abgabe der Einkommensteuererklärung aus. Nach Auffassung des Gerichts hatte der Kläger daher keine Veranlassung, sich über die Abgabefrist zu erkundigen. Das Unterlassen einer solchen Nachfrage sei deshalb auch nicht als sorgfaltswidrig zu bewerten.

Ergänzend wies das Gericht darauf hin, daß es ihm angesichts des umfangreichen, komplexen und komplizierten Einkommensteuer- und Verfahrensrechts, dem „Steuerchaos“ wegen der ständigen Änderungen des Steuerrechts und der oft widersprüchlichen Informationen in den Medien und der daraus resultierenden Unsicherheit über die für einen Veranlagungszeitraum anzuwendenden Steuervorschriften grundsätzlich nicht sachgerecht erscheine, dem Steuerpflichtigen das Risiko des Rechtsverlustes aufzubürden, wenn er sich nicht durch Rückfragen

Kenntnis über bestehende Verfahrensregelungen und Fristen verschafft habe.

#### Fazit

Mit diesem Urteil bestätigt das Niedersächsische Finanzgericht die vom FG Köln erstmalig entwickelte Argumentation, daß bei einem unverschuldeten Irrtum über gesetzliche Ausschlußfristen die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ebenso gewährt werden kann wie bei dem unverschuldeten Irrtum über das Verfahrensrecht.

Ferner lockert es die von der Rechtsprechung bisher aufgestellten strengen Anforderungen an die Sorgfaltspflichten des Steuerbürgers zur Vermeidung einer schuldhaften Fristversäumnis. Fraglich ist allerdings, ob der Bundesfinanzhof sich der vom FG Köln und FG Niedersachsen vertretenen Auffassung anschließen wird, falls er Gelegenheit erhalten sollte, zu dieser Thematik ein aktuelles Urteil zu sprechen. Möglicherweise ist dies aber zukünftig nicht erforderlich, wenn die Finanzbehörden den Hinweisen des FG Niedersachsen folgend ihre Informationen für den Steuerbürger klarer, einfacher und übersichtlicher gestalten. Dies wird wohl nicht allein durch die Praxis einiger Finanzämter erreicht, die in den vergangenen Monaten bei dem Pförtner des Finanzamtes ein Hinweisschild zu der zweijährigen Antragsfrist aufgestellt haben.

## Steuerliche Probleme bei Übertragungsverträgen

### – Hier: Ablösung des Vorbehaltnießbrauchs durch Versorgungsleistungen (VL)

Dr. Heinrich HÜBNER, Rechtsanwalt und Steuerberater<sup>1</sup>

Die Behandlung von Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Ablösung eines Vorbehaltnießbrauchs beschäftigt den BFH und die Berater immer wieder. Hier zunächst Ausführungen zur ertragsteuerlichen Situation:

<sup>1</sup> Gekürzte Fassung des Vortrags des Verfassers auf den Erbrechts- und Erbschaftsteuer Tagen der ArGe Steuerrecht im DAV und der DVEV am 12. und 13.03.2004 in Köln. Der Verfasser ist Partner der Sozietät Haarmann Hemmelrath, Stuttgart.

In seiner Entscheidung X R 147/88<sup>2</sup> hatte der 10. Senat entschieden:

„3. a)[...] Der für die Abziehbarkeit als dauernde Last erforderliche ‚sachliche Zusammenhang‘ mit der Vermögensübergabe wird nicht dadurch unterbrochen, daß sich der Übergeber zunächst den Nießbrauch an dem übertragenen Vermögen vorbehalten hat und der Nießbrauch aufgrund eines später gefaßten Entschlusses durch wiederkehrende Leistungen ersetzt wird. Im Streitfall ersetzt die Versorgungsrente – wenn auch betragsmäßig eingeschränkt – den ursprünglich vereinbarten Vorbehaltsnießbrauch.“

Wenn Eltern ihren Kindern Vermögen übertragen, so prägt dieser dem Privatbereich zuzurechnende Vorgang über lange Zeit hinweg die vermögensmäßigen Beziehungen der Vertragspartner insbesondere dann, wenn die Eltern aus Versorgungsgründen weiterhin an den Erträgen des Vermögens teilhaben wollen. **Dieser Interessenlage werden grundsätzlich sowohl der Vorbehalt eines Nießbrauchs als auch die Vereinbarung wiederkehrender Zahlungen gerecht. Beide Vertragsgestaltungen sind typischerweise die notwendige Folgerung der Übertragung von existenzsicherndem Vermögen. In dieser Hinsicht stehen Vorbehaltsnießbrauch und Versorgungsrente in demselben sachlichen Zusammenhang mit der Vermögensübergabe.** Mit seiner Bemerkung über die Vergleichbarkeit von Vorbehaltsnießbrauch und Versorgungsleistungen stellt der Große Senat des BFH auch ab auf die gleichgelagerte Interessenlage und das wirtschaftliche Ergebnis beider Vertragsgestaltungen. Demgegenüber fallen die rechtskonstruktiven Unterschiede weniger ins Gewicht.

**b) Mit der Ablösung des Nießbrauchs durch die Versorgungsrente wird ein weiterer Schritt zur endgültigen Vermögensübergabe hin vollzogen: Der nach Art eines Altenteilsvertrages gestaltete Versorgungsvertrag enthebt den Übergeber der Notwendigkeit, die Erträge des Vermögens selbst zu erwirtschaften; er wird nunmehr vom Übernehmer des Vermögens versorgt. Mit der Versorgungsrente wird eine andere Form des Vorbehalts der Erträge des übergehenden Vermögens praktiziert; im übrigen bleibt der wirtschaftliche Gehalt des Vorbehalts von Erträgen unverändert. Die Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs und die**

**Ablösung durch eine Versorgungsrente erscheinen somit als Teilakte einer zeitlich gestreckten – ‚gleitenden‘ – Vermögensübergabe. [...]**“

In der Entscheidung BFH X R 34/89<sup>3</sup> heißt es:

„2. b) bb) Im Anschluß an diese Beschlüsse hat der erkennende Senat mit Urteil vom 03.06.1992 – X R 14/89 (BFHE 169, 25, BStBl II 1993, 23) entschieden: Anlässlich einer unentgeltlichen Übergabe von Vermögen kann vereinbart werden, daß ein zunächst zugunsten des Übergebers vorbehalten Nießbrauch später durch Versorgungsleistungen abgelöst wird. Des weiteren hat er durch Urteil vom 03.06.1992 – X R 147/88 (BFHE 169, 127, BStBl II 1993, 98) erkannt, daß beim Verpflichteten als Sonderausgabe abziehbare wiederkehrende Leistungen auch in der Weise begründet werden können, daß ein Nießbrauch, den sich der Übergeber eines Vermögens vorbehalten hatte, durch eine dauernde Last abgelöst wird. Dies gilt auch dann, wenn die Ablösung des Nießbrauchs nicht bereits im Übergabevertrag vereinbart war. Eine solche private Versorgungsrente ist beim Bezieher nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG steuerbar. Die letztere Entscheidung beruht auf der Erwägung, daß ein für die Abziehbarkeit als dauernde Last erforderlicher ‚sachlicher Zusammenhang‘ mit der Vermögensübergabe dann besteht, wenn die Versorgungsrente – wenn auch betragsmäßig eingeschränkt – den ursprünglich vereinbarten Vorbehaltsnießbrauch ersetzt. Dieser Sachverhalt ist im Streitfall nicht gegeben, da sich M. D. den Nießbrauch im Rahmen einer entgeltlichen Veräußerung des Grundstücks vorbehalten hatte.“

**cc) Gleichwohl können Versorgungsleistungen i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 1/§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 1 EStG vorliegen, da im Streitfall der Verzicht auf das Nießbrauchsrecht eine Vermögensübergabe im Rechtssinne sein kann.**

Der Große Senat hat in seinen Beschlüssen in BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847 und BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78 nicht abschließend festgelegt, was unter einer Vermögensübergabe zu verstehen ist. Der erkennende Senat hat hierzu durch

<sup>3</sup> BFH v. 25.11.1992, BStBl. II 1996 (I), 663; vgl. a. BFH v. 25.11.1996 X R 148/90, BFH/NV 1993, 586.

<sup>2</sup> BFH v. 03.06.1992, BStBl II 1993, 98.

Urteil vom 27.02.1992 - X R 136/88 (BFHE 167, 375, BStBl II 1992, 609) entschieden: Mit diesem Begriff wird auf ein Institut des Zivilrechts verwiesen, dessen Kernbereich die Übergabe von Wirtschaftseinheiten wie Hof oder Gewerbebetrieb betrifft. Das bei Hof- und Betriebsübergaben als den idealtypischen Fällen der Vermögensübergabe übertragene Vermögen ist eine Wirtschaftseinheit, die die Existenz der weichen Generation wenigstens teilweise sichert und dem Übernehmer zur Fortsetzung des Wirtschaftens überlassen wird.

**Nach Auffassung des erkennenden Senats kann der Nießbrauch als vermögenswerter Gegenstand des Rechtsverkehrs ebenso wie das belastete Grundstück selbst Gegenstand einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sein. Dies jedenfalls unter der Voraussetzung, daß er für den Nießbraucher eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit ist und**

**der Verzicht einer Hof- und Betriebsübergabe wirtschaftlich gleichzustellen ist.** Diese Voraussetzung liegt hier im Hinblick auf Wert und Nutzungsart des belasteten Grundstücks vor. [...].“

Aus dem Umstand, daß der Große Senat in seiner Entscheidung vom 12.05.2003 den Gesichtspunkt der vorbehaltenen Erträge gegen anderslautende Stimmen in der Lit. erneut betont<sup>4</sup> und auch den Begriff der ertragsbringenden Wirtschaftseinheit ausgedehnt hat, wird man schließen müssen, daß sich an den vorstehend dargelegten Rechtsprechungsgrundsätzen nichts geändert hat. Ertragsteuerliche Konsequenz dieser Rechtsprechung ist, daß im Zeitpunkt der Ablösung des Nießbrauchsrechts der Nießbraucher seine Stellung als Einkünfteerzieler im Hinblick auf die unter Vorbehaltsnießbrauch übergebene Vermögenssubstanz verliert und er die Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1 EStG zu ver-

<sup>4</sup> BFH v. 12.05.2003 GrS 1/00, DStR 2003, 1696.

**Beispiel:**

**Ablösung Vorbehaltsnießbrauch durch Versorgungsleistungen**

Steuerwert Immobilie	2.000.000
Verkehrswert Immobilie	4.000.000
Steuerwert Nutzungsrecht	1.350.000
Kapitalwert Versorgungsleistung (=Verkehrswert VL)	1.500.000

**BMG**

**Variante 1 (rückwirkende Annahme einer gemischten Schenkung)**

$$\text{Steuerwert gemischte Schenkung} = 2.000.000 - \frac{1.500.000}{4.000.000} = 750.000$$

**Variante 2 (entgeltliche Ablösung des Nießbrauchs; eingeschränkte Rückwirkung)**

Definitiver Abzug des Nutzungsrechts bei der Besteuerung der Substanzübertragung; Wert des Erwerbs: **650.000**

**Variante 3 (es bleibt bei der Nutzungs-/Duldungsauflage)**

sofort zu versteuern	650.000	
zu stunden ist Steuer aus	1.350.000	
Zusammen:		<b>2.000.000</b>

steuern hat, während der Übernehmer ab diesem Zeitpunkt den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG für dauernde Lasten geltend machen kann.

Die sich anschließende Frage ist allerdings, wie der Vorgang schenkungsteuerlich zu qualifizieren ist. Denn anders als das Ertragsteuerrecht kann das Schenkungsteuerrecht – sofern man die traditionelle Auffassung unterstellt, die die Versorgungsleistungen als Gegenleistung bzw. einer Leistungsaufgabe folgend qualifiziert – nicht von einer Kontinuität der Unentgeltlichkeit ausgehen. Damit ergeben sich folgende Betrachtungsmöglichkeiten:

1. Man nimmt eine Rückwirkung an und behandelt den Vorgang von Anfang an nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung. Dabei müßte man aber bedenken, daß der Erwerb der Vermögenssubstanz und der Erwerb der Nutzungsbefugnis/Fälligkeit der Gegenleistung zeitlich auseinanderfallen.
2. Man sieht in der Ablösung des Nießbrauchs in diesem Zeitpunkt einen entgeltlichen Vorgang. Dieser Gedanke impliziert, daß die Ausgangsprämisse des § 25 ErbStG nicht zutrifft, wonach das Abzugsverbot seinen Grundgedanken darin hat, das lediglich ein zeitlich gestreckter Erwerb von Vermögenssubstanz und Nutzungsrecht vorliegt. Vielmehr müßte man annehmen, daß der Beschenkte lediglich die Substanz unentgeltlich und das Nutzungsrecht durch die Versorgungsleistung entgeltlich erworben hat. Damit müßte das vorbehaltene Nutzungsrecht entgeltlich zum Abzug zugelassen werden.
3. Würde man dagegen der ertragsteuerlichen Betrachtung folgen, könnte es weiter bei der Anwendung des § 25 ErbStG bleiben; im Zeitpunkt der Ablösung müßte allenfalls Bewertungsdifferenzen zwischen dem vorbehaltenen Nutzungsrecht und dem Kapitalwert der Versorgungsleistungen Rechnung getragen werden.
4. Die ErbStR äußern sich nur zur Frage der unentgeltlichen Ablösung des Nutzungsrechts, nicht jedoch zu der hier erörterten Frage.

Die Variante (3) könnte man nur rechtfertigen, wenn man (1) den Gedanken der vorbehaltenen Erträge in das Schenkungsteuerrecht transponieren würde und (2) soweit die Versorgungsleistungen auch

tatsächlich aus den Erträgen des belasteten Objekts erbracht werden können. Das scheint mir zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen, es ist mit der schenkungsteuerlichen Praxis jedoch nicht zu vereinbaren, die die VL als Geldleistungen qualifiziert und damit zumindest als gegenleistungsähnlich, womit die Anwendung des § 25 ErbStG ausgeschlossen ist.<sup>5</sup> Auch handelt es sich um die ungünstigste Variante, für deren Anwendung sich die Beraterseite nicht unbedingt engagieren muß.

Beide anderen Varianten müssen mit einer Rückwirkung arbeiten. Denn auch bei der 2. Variante müßte die Einbeziehung (Nichtabzug) der Nutzungen in die Bemessungsgrundlage der Schenkung rückgängig gemacht werden. Das wäre zwar m.E. sachgerecht, denn letztlich erwirbt der Beschenkte die Nutzungen durch einen entgeltlichen Vorgang, nämlich dadurch, daß er das Nutzungsrecht durch die Versorgungsleistungen kauft. Man muß jedoch bedenken, daß der Umfang der Gegenleistung (VL) höchstens die Laufzeit des Nutzungsrechts (maximal Lebenserwartung des Schenkers) abdeckt, so daß es sich der Sache nach um einen teilentgeltlichen Erwerb der Nutzungsbefugnis handelt. Dieser Umstand wird durch die Bewertungsverfahren weitgehend verdeckt (§§ 13 Abs.2, 16 BewG). Diesen Einwand kann man jedoch auch gegen die rückwirkende Umqualifizierung der Schenkung in eine gemischte Schenkung (Variante 1) erheben. Auch diese Qualifizierung ist ungenau, denn sie ignoriert den Umstand, daß die VL allein die Nutzungsbefugnis des Vorbehaltsnießbrauchers abgelten soll, und ordnet die VL als Gegenleistung der gesamten Substanzübertragung zu. Das ist ohne Zweifel die noch größere Betrachtung.

Damit bleibt allein die Frage, ob auf der Grundlage des geltenden Rechts eine Umqualifizierung des Vorgangs zu Variante 2, die den Vorgang am genauesten nachvollzieht, überhaupt möglich ist. Denn das Abzugsverbot des § 25 ErbStG scheint auf Sachverhalte wie die hier erörterten keine Rücksicht zu nehmen; es knüpft allein an den Umstand an, wem die Nutzungen zustehen. Erforderlich wäre also eine teleologische Reduktion dieser Norm, die erkennbar von dem Gedanken der zeitlich gestreckten Vermögensnachfolge ausgeht. Diese Prämisse des § 25 ErbStG würde aber erfordern, daß der Beschenkte zu

<sup>5</sup> R 85 Abs. 2 ErbStR; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 25 Rn 13.

einem späteren Zeitpunkt auch die Nutzungsbefugnis erwirbt und zwar ohne eine zusätzliche Aufwendung i.S. einer Sach- oder Geldleistung. Nur unter dieser Prämisse ergibt das Abzugsverbot des § 25 ErbStG überhaupt einen Sinn und nur bei dieser Sachlage ist ein Verstoß gegen das Bereicherungsprinzip vermeidbar. Denn wenn das Schenkungssteuerrecht die VL als Geldleistungen qualifiziert und den Gedanken der vorbehaltenen Erträge aus dem Ertragsteuerrecht gerade nicht in das Schenkungssteuerrecht transponiert, würde es auf einen Verstoß gegen die Sachgesetzlichkeit des Schenkungssteuerrechts hinauslaufen, die VL nicht bereicherungsmindernd zu berücksichtigen. Ist dieser Weg – teleologische Reduktion des § 25 ErbStG – gangbar, wäre er der Variante 1 vorzuziehen, weil er die „Gegenleistung“ punktgenau dem Erwerbsgegenstand zuordnet, um dessen Erwerb es bei der Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs geht, nämlich der Nutzungsbefugnis.

Die Literatur gibt zur Behandlung dieser Fälle weniger. Zum Teil wird lapidar darauf verwiesen, daß auch bei einer entgeltlichen Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs das Nutzungsrecht endet und damit die gestundete Steuer fällig wird.<sup>6</sup> Gebel vertritt die Auffassung,<sup>7</sup> daß es sich bei dieser Sachlage um eine nachträgliche Disposition der Beteiligten handle, die nicht zurückwirke. Diese Auffassung ist schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil hier ein zunächst unentgeltlicher Vorgang einer zeitlich gestreckten Vermögensnachfolge, die auch vom Gesetz so verstanden wird, noch vor seiner Vervollendung zumindest partiell entgeltlich wird. Weshalb es sich hierbei nicht um ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 AO handeln soll, wo doch in einem nicht abgeschlossenen Sachverhalt der Besteuerungsgrund des ErbStG – unentgeltlicher Erwerb – partiell entfällt, leuchtet mir nicht ein. Gerade die Anhänger der These, daß nach nachträglicher – unentgeltlicher – Verzicht auf das Nutzungsrecht eine selbständige Schenkung darstellen könne,<sup>8</sup> was ja impliziert, daß der Erwerbsvorgang noch nicht abgeschlossen ist, müßten den Vorgang jedenfalls inso-

weit als noch offen ansehen, daß auch ein zunächst als unentgeltlich gedachter Vorgang noch in einen entgeltlichen umqualifiziert werden kann.

## Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht im Finanzrechtstreit – Schenkung oder keine Schenkung?

Dr. Marc JÜLICHER, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht\*

### 1. Prozessuales: Festsetzungsverjährung (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO) und Anzeigepflichten (§ 34 ErbStG)

Nicht selten keimt bei Aufgreifen länger zurückliegender Vorgänge durch die Finanzverwaltung zuerst die Hoffnung auf, die angebliche Schenkung sei bereits verjährt. Die Festsetzungsfrist, also die Zeitperiode, bis zu deren Ende längstens eine Steuer noch festgesetzt werden kann, beträgt grundsätzlich für die Erbschaft- und Schenkungssteuer vier Jahre, zehn Jahre bei Steuerhinterziehung und fünf Jahre bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 AO). Kritisch für den Steuerpflichtigen ist allerdings ihr häufig hinausgeschobener Beginn:

Ist eine Steuererklärung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung oder die Anzeige eingereicht wird, spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr der Steuerentstehung folgt (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Für die Erbschaft- und Schenkungssteuer ist der Beginn der Festsetzungsfrist allerdings noch einmal hinausgeschoben (§ 170 Abs. 5 Nrn. 1, 2 AO), und zwar bei einem Erwerb von Todes wegen auf den Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat und – gerade das wird häufig übersehen – bei einer Schenkung auf den Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker gestorben ist oder die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat.

\* Gekürzte Fassung des Vortrags des Verfassers auf den Erbrechts- und Erbschaftsteuer tagen der ArGe Steuerrecht im DAV und der DVEV am 12. und 13. März 2004 in Köln. Der Verfasser ist Partner der Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg am Standort Bonn.

6 Kapp/Ebeling, ErbStG, § 25 Rn. 84; ebenso Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 25 Rn 47.

7 A.a.O., Fn 6.

8 So Gebel a.a.O., Fn 6, Rn 49; m.E. ist diese These abzulehnen, weil der Steuertatbestand durch die Besteuerung der erstmaligen Zuwendung den Wegfall des Nutzungsrechts umfaßt und deshalb der Steuertatbestand verbraucht ist. Derselbe Tatbestand – Wegfall der Nutzungslast – kann nicht zweimal besteuert werden („ne bis in idem“). Diese Auffassung schließt es jedoch nicht aus, die entgeltliche Ablösung des Nutzungsrechts durch VL als rückwirkendes Ereignis zu qualifizieren.

Es ist nunmehr von der Rechtsprechung entschieden, daß es für die Kenntnis der Finanzverwaltung auf die Kenntnis des konkret für die Festsetzung der Schenkungsteuer zuständigen Finanzamtes ankommt.<sup>1</sup> Nicht ausreichend ist die Kenntnis anderer Dienststellen der Finanzverwaltung, z.B. der Betriebsprüfung. Unter Umständen ist damit zu rechnen, daß auch Jahrzehnte zurückliegende Schenkungen von der Finanzverwaltung noch aufgegriffen werden können. Auf die Kenntnis einer anderen Dienststelle der Finanzverwaltung kann es nur dann auskommen, wenn dieser Dienststelle die Schenkung ausdrücklich zur Prüfung der Schenkungsteuerpflicht mitgeteilt wird, die Mitteilung dann aber auf Grund organisatorischer Mängel oder Fehlverhaltens die berufene Dienststelle nicht unverzüglich erreicht.<sup>2</sup>

Evtl. läßt sich eine Kenntnis der Finanzverwaltung durch Unterrichtung aus anderen Quellen belegen, z.B. mittels der eingegangenen Anzeige des Erbfalls durch das Amtsgericht, das nach § 34 Abs. 2 ErbStG den Vorgang zu melden hat.<sup>3</sup> Ebenso kann ein Pflichtteilsberechtigter sich auf Kenntnis des Finanzamtes berufen, wenn der Erbe bei seiner Anzeige den ihn belastend geltend gemachten Pflichtteil erklärt hat.<sup>4</sup> Hinzuweisen ist darauf, daß in den Fällen, in denen eine gem. § 34 ErbStG zur Anzeige verpflichtete Institution, z.B. ein Gericht oder ein Notar, die Anzeige nicht erstattet, zwar die Entlastungswirkung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht durch positive Kenntniserlangung der Finanzverwaltung eintreten kann, umgekehrt aber auch die Anlaufhemmung für die Festsetzungsverjährung gem. § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO in diesen Fällen nicht über den Ablauf des dritten Kalenderjahres hinausgeschoben sein soll.<sup>5</sup>

Beim Erwerb von Todes wegen setzt die notwendige Kenntnis vom Erwerb gem. § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO<sup>6</sup> voraus, daß der Erwerber zuverlässig von den Umständen seines Erwerbs erfahren hat. Bei Testamentserben wird die Kenntnis zumeist erst mit Testamentseröffnung bejaht werden können.<sup>7</sup> Auf den Erbschein soll es dagegen meist nicht ankommen; nur in außergewöhnlichen Fällen der Rechtsunsicherheit soll erst mit dessen Erteilung die Kenntnis zu bejahen sein,<sup>8</sup> auch erst nach Abschluß eines Gerichtsverfahrens.<sup>9</sup>

## 2. Vollentgeltliches Rechtsgeschäft oder gemischte Schenkung?

### 2.1. Neutralisierung einer Vermögensmehrung durch Gegenleistung

Die weitaus häufigsten Fälle bei Auseinandersetzung zwischen Steuerpflichtigen, ihren Beratern und der Finanzverwaltung im Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts betreffen die Frage, ob ein Rechtsgeschäft des Steuerpflichtigen zumindest teilweise unentgeltlich war und deshalb als gemischte Schenkung zu beurteilen ist. Dabei wird es aus Beratersicht wichtig sein, zunächst den gesamten Sachverhalt des Rechtsgeschäfts und die wirtschaftlichen Interessen der Beteiligten aufzuklären. Für die Frage nämlich, ob ein vollentgeltliches Rechtsgeschäft oder eine gemischte Schenkung vorliegt, ist auf bürgerlich-rechtliche Maßstäbe abzustellen.<sup>10</sup> Unerheblich sind steuerliche Maßstäbe, insbesondere die §§ 9 ff. BewG, wenn auch die Finanzverwaltung nicht selten versucht, diese gerade wegen ihrer Typisierung leichter zu ermittelnden Wertansätze in die Beurteilung eines Gegenseitigkeitsverhältnisses einzubauen. Die Rechtsprechung hat jedoch zuletzt wiederholt die Unmaßgeblichkeit nach §§ 9 ff. BewG ermittelter Wertansätze festgestellt, z.B. des § 14 Abs. 2 BewG bei vorzeitigem Versterben des Rentenberechtigten nach einer Übertragung gegen Versorgungsleistungen.<sup>11</sup>

1 BFH v. 05.02.2003 II R 22/01, BStBl II 2003, 502; Anm. Jülicher, ZErB 2003, 235; vgl. auch Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2003, § 30 Tz. 9.

2 BFH v. 05.02.2003, (Fn 1), a.a.O.

3 FG Münster v. 25.10.2001, EFG 2003, 593 - Rev. BFH II R 1/03; vgl. auch BFH v. 30.10.1996 II R 70/94, BStBl II 1997, 11; Meincke, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 30 Anm. 4.

4 BFH v. 30.10.1996, (Fn 3), a.a.O.

5 BFH v. 16.02.1994 II R 125/90, BStBl II 1994, 866; Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 30 Tz. 36; a.A. Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, ErbStG, Stand 2003, § 30 Rn 17.

6 Dem Begriff „Kenntnis“ in § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO soll der Begriff „Kenntnis“ in § 30 ErbStG (bedeutsam für die Anzeigeverpflichtung) entsprechen, vgl. Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 30 Tz. 14. m.w.N.

7 BFH v. 27.11.1981 II R 18/80, BStBl II 1982, 276; Rüsken, in Klein, AO, 8. Aufl. 2003, § 170 Tz. 35; a.A. Tipke/Kruse, AO/FGO, 2003, § 170 AO Rn 8.

8 BFH v. 08.03.1989 II R 63/86, BFH/NV 1990, 444; Rüsken, in Klein, (Fn 7), a.a.O.

9 BFH v. 27.04.1988 II R 253, 85, BStBl II 1988, 818, zum rechtskräftigen Freispruch im Strafverfahren von der Mordanklage, die andernfalls die Erbenwürdigkeit bewirkt hätte.

10 Aus der Literatur Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 5), § 7 Rn 14, 60; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 44.

11 BFH v. 17.10.2001 II R 72/99, BStBl II 2002, 25; Anm. Viskorf, VR 2002, 96; Reiff, ZEV 2002, 123 und Jülicher, ZErB 2003, 109; vgl. auch Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 12 Tz. 192. Allerdings wurde der Sachverhalt an die Vorinstanz zur Aufklärung zurückverwiesen, ob das Vorversterben des Rentenberechtigten vor Erreichen der statistischen Lebenserwartung für die Beteiligten bei Abschluss des Rechtsgeschäfts absehbar war.

Das FG Köln<sup>12</sup> ist darüber noch hinausgegangen und hat aufschiebend bedingte Gegenleistungen, z.B. eine Rente nach dem Tod des Erstberechtigten zu Gunsten seines ggf. überlebenden Ehepartners, unter Ablehnung der §§ 4 ff. BewG als unmittelbar bei der Verkehrswertbetrachtung berücksichtigungsfähig anerkannt. Zugleich wurde die Anwendung der vom Statistischen Bundesamt jährlich ermittelten Lebenserwartungstabellen anstelle der von der Finanzverwaltung für die Bewertung wiederkehrender Leistungen zu Grunde gelegten Sterbetafel<sup>13</sup> gefordert. Daraus ergab sich im Urteilsfall eine geringere freigebige Zuwendung wegen des nach aktueller Tabelle in den letzten Jahren auf Grund gestiegener Lebenserwartung höheren Kapitalwerts der Gegenleistung. Für den Steuerpflichtigen bietet dies die Chance, Argumente aus dem Bereich der zumeist in ihren Grenzen fließenden Verkehrswertermittlung von Leistung und Gegenleistung einzuflechten. Dabei wird ihm häufig zu Hilfe kommen, daß die Finanzverwaltung eine gemischte Schenkung regelmäßig erst ab einer Abweichung von Leistung und Gegenleistung voneinander um mehr als 15 bis 20 % annehmen wird.<sup>14</sup> Auch der BFH hatte in den Fällen, in denen eine freigebige Zuwendung unterstellt wurde, meistens über Fälle eines groben Mißverhältnisses<sup>15</sup> zu entscheiden. Für den Steuerpflichtigen wird es regelmäßig interessant sein, das dargestellte Gesamtgeflecht der Leistungen und Gegenleistungen umfangmäßig zu vergrößern. Dann kann aus einer kaum zu verneinenden freigebigen Zuwendung auf Grund einer einseitigen Leistung ein Geflecht im Gegenseitigkeitsverhältnis stehender - eher ausgleichsfähiger beidseitiger - Leistungen entstehen.

Wichtig ist weiter für die Abgrenzung zwischen (gemischter) Schenkung und vollentgeltlichem Rechtsgeschäft, daß nur die Umstände vor und zur Zeit des Vertragsflusses maßgeblich sind, nicht nachträgliche Veränderungen, deren Berücksichtigung dem Stichtagsprinzip des ErbStG widersprechen würde.<sup>16</sup> Nebst objektiven Kriterien aus Sicht eines neutralen Dritten sind gerade auch die subjektiven Überlegungen der am Leistungsaustausch Beteiligten zu beurteilen, denn es kommt nicht auf die abstrakte, wenn auch verkehrsübliche Nutzungsmöglichkeit, sondern auf die subjektive Verwendungsplanung der Beteiligten an.<sup>17</sup> Entsprechend sind auch die Grundsätze des aus dem Einkommensteuerrecht entnommenen sog. Fremdvergleichs bei Angehörigengeschäften im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht nicht anwendbar.<sup>18</sup>

## 2.2. Schuldentilgung und -übernahme, Forderungsverzicht (§ 13 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG - „Sanierungszuwendungen“)

Als freigebige Zuwendung gilt nicht nur die Hingabe eines Vermögensgegenstandes, sondern auch der Verzicht auf ein dem Verzichtenden zuvor - einredefrei - zustehendes Recht.<sup>19</sup> Streitbefangen ist dabei häufig zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung, wann ein Verzicht vorliegt, nämlich ob der „Schenker“ bewußt z.B. eine Bürgschaft - bereits als freigebige Zuwendung - hingibt, obschon er weiß, daß der vermögenslose Hauptschuldner seine ggf. aus einer späteren Inanspruchnahme durch den Gläubiger resultierende Regreßforderung (gesetzlicher Forderungsübergang nach § 774 Abs. 1 BGB) niemals wird befriedigen können. Die Rechtsprechung hat hierzu entschieden,<sup>20</sup> daß nicht bereits die Bürgschaftsübernahme zwingend eine freigebige Zuwendung an den Hauptschuldner darstellen müsse; denn das Risiko, aus der Bürgschaft in Anspruch genommen zu werden und evtl. mit dem Regreßanspruch gegen den Hauptschuldner später auszufallen, ist der Bürgschaft immanent. Auch ist nicht jeder modifizierte Forderungsverzicht sofort ein endgültiger Darlehensverzicht.<sup>21</sup>

Unter diesen Umständen läßt sich häufig die Auffassung vertreten, ein endgültiger Verzicht auf eine Forderung bzw. einen Rückgriff habe noch nicht stattgefunden. Ob sich ein „Hinausschieben des Unabwendbaren“ allerdings lohnt, ist manchmal zweifelhaft. Das Hinausschieben des endgültigen Verzichts wird nämlich insbesondere bei unverzinslichen Forderungen zusätzlich die Annahme einer

12 V. 07.04.2003, EFG 2003, 939 NZB BFH II B 68/03.

13 Für die Bundesrepublik Deutschland 1986/88 nach dem Gebietsstand seit dem 03.10.1990 (Tabelle 6 zu § 12 BewG).

14 So früher *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, (Fn 3 bis 29. El.) § 7 Rn 103, unter Berufung auf *Felix*, FR 1963, 492 und *Klein-Blenkers*, Die Bedeutung subjektiver Merkmale für die Erbschaft- und Schenkungssteuer, 1991, S. 161 ff.

15 BFH v. 5.12.1990, II R 109/86, BStBl II 1991, 181, 183 (Verhältnis von Leistung und Gegenleistung, dort: 260.000 DM : 18.000 DM).

16 BFH v. 06.03.1990, II R 165/87, BFH/NV 1990, 809, 810; *Gebel*, Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 150.

17 *Gebel*, DStZ 1992, 577, 580 f.; *ders.*, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 28; *Kapp/Ebeling*, ErbStG, Stand 2003, § 7 Rn 11.2.

18 BFH v. 25.10.1995 II R 45/92, BStBl II 1996, 11, zu § 10 ErbStG; entsprechend *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 258.

19 Vgl. *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, (Fn 3), § 7 Rn 15; *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 22.

20 BFH v. 12.07.2000 II R 26/98, BStBl II 2000, 596; vgl. dazu auch *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, (Fn 3), § 7 Rn 158; *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 72.

21 FG Berlin v. 18.12.2002, DStR 2003, 707 - Rev. BFH I R 11/03, zu u.a. § 3 c EStG.



Zinsschenkung seitens der Finanzverwaltung bewirken.<sup>22</sup> Da nach der Aufgabe früherer anderslautender Rechtsprechung die Zusammenrechnung der Schenkung von Nutzungen und anschließend des genutzten Wirtschaftsguts (z.B. Zinsschenkungen und nachfolgender Darlehensverzicht) auch innerhalb des Zehnjahreszeitraums des § 14 ErbStG zu einem höheren Wert als dem Wert bei einmaliger uneingeschränkter Substanzschenkung führen darf,<sup>23</sup> kann sich insgesamt ein höherer steuerpflichtiger Schenkungsbetrag ergeben.

Interessant kann das Hinausschieben nur dann sein, wenn dadurch vor allem der spätere Verzicht auf die Forderung steuerfrei sein wird. Das kann sich nicht allein aus einer Vermögenslosigkeit des Schuldners ergeben; denn selbst wenn die Forderung wegen Uneinbringlichkeit gem. § 12 Abs. 2 BewG beim Gläubiger nicht anzusetzen ist, ist auf der Schuldnerseite stets der volle Nennwert anzusetzen, und zwar auch bei einem Verzicht des Gläubigers auf die für ihn nicht mehr werthaltige Forderung.<sup>24</sup> Allerdings kann zum Verzichtszeitpunkt die sachliche Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG für die Befreiung von einer Schuld gegenüber dem Schenker eingreifen, wenn die Befreiung mit Rücksicht auf die Notlage des Schuldners angeordnet ist und diese auch durch die Zuwendung nicht beseitigt wird. Die Befreiung ist trotz des ihm auf den ersten Blick anders erscheinenden Wortlautes gem. § 1 Abs. 2 ErbStG auch für Erwerbe unter Lebenden anwendbar.<sup>25</sup> Objektiv ist erforderlich, daß der Schuldner sich zum Zeitpunkt der Verfügung in einer nicht nur vorübergehenden finanziellen Zwangslage befindet, von der er sich bei seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen nur mit fremder Hilfe befreien kann; eine bloße Überschuldung genügt nicht, es ist aber auch keine völlige Vermögenslosigkeit notwendig.<sup>26</sup> Die Schuld, von der befreit wird, muß nach der Rechtsprechung<sup>27</sup> bereits bestanden haben; nicht befreit ist die Begleichung fremder Schulden, wenn gleichzeitig auf das Rückgriffsrecht verzichtet wird (z.B. bei Zahlungen eines Bürgen).

Gegenüber der Finanzverwaltung ist der Vermögensstatus des Schuldners nachzuweisen. In manchen Fällen mag es sich empfehlen, daß der Gläubiger vorhandenes Vermögen des Schuldners vor dem Forderungsverzicht verwertet; denn eine Notlage darf durch den Erlaß der Schuld nicht beseitigt werden,<sup>28</sup> was bei dem Schuldner verbleibenden Aktivvermögen häufig der Fall wäre.

Subjektiv muß der Gläubiger die Notlage des Schuldners gekannt haben und in Sanierungsabsicht handeln. Der Forderungsverzicht ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG auch zu Gunsten juristischer Personen steuerfrei möglich.<sup>29</sup>

### 2.3. Zuwendungen in Gesellschaftsverhältnissen (Probleme: Beitragspflichten und Zweckförderung)

Insbesondere verdeckte freigebige Zuwendungen zwischen Gesellschaftern und Personen- und Kapitalgesellschaften werden von der Betriebsprüfung häufig aufgegriffen und nach entsprechender Kontrollmitteilung von Erbschaft- und Schenkungsteuerfinanzämtern auch Jahre später untersucht, ohne daß (s.o.) man sich auf Festsetzungsverjährung berufen könnte.

Wenn es um Zuwendungen ausschließlich zwischen Gesellschaftern ein- und derselben Gesellschaft geht, kann sich allerdings der Sachverhalt ergeben, daß die zivilrechtlichen Beitragspflichten und die Zweckförderungspflicht ein Gegenseitigkeitsverhältnis von Leistungen und Gegenleistungen begründen und eine unentgeltliche Zuwendung ausschließen.

Bei Personengesellschaften ist andernfalls zu berücksichtigen, daß sie sowohl als Zuwender als auch als Erwerber transparent sind,<sup>30</sup> so daß etwaige Schenkungen unproblematisch den dahinter stehenden Personen entsprechend ihrer gesamthänderischen Beteiligung zugerechnet werden können. Bei Kapitalgesellschaften ist dagegen zwischen der Kapitalgesellschaft und den hinter ihr stehenden Gesellschaftern zu trennen, so daß zumindest nach

22 Vgl. dazu näher Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 3), § 7 Rn 16; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 30.

23 BFH v. 7.10.1998 II R 94/96, BStBl II 1999, 25; vgl. auch *Knobel*, in Viskorf u.a., ErbStG, BewG, 1. Aufl. 2001, § 14 Rn 48.

24 FG Rh-Pf. v. 17.6.1999, EFG 1999, 1089; Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 3), § 12 Rn 42; vgl. auch Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 23; Jülicher, ebenda, § 12 Tz. 122.

25 Vgl. Meincke, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 13 Anm. 25; Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1) § 13 Anm. 79.

26 Vgl. Meincke, (Fn 25), § 13 Anm. 27; Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 13 Tz. 81.

27 RFH v. 27.7.1931, RStBl. 1931, 677.

28 Vgl. Meincke, (Fn 25), § 13 Anm. 27; Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 13 Tz. 81.

29 Vgl. Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 3), § 13 Rn 39; Viskorf, in Viskorf u.a., (Fn 23), § 13 Rn 46.

30 Vgl. Urteile des BFH v. 14.9.1994 II R 95/92, BStBl II 1995, 81; v. 15.7.1998 II R 82/96, BStBl II 1998, 630.

der Rechtsprechung eine Zuwendung an die Kapitalgesellschaft im Regelfall nicht als Bereicherung der dahinter stehenden Gesellschafter gesehen werden kann.<sup>31</sup> Die Finanzverwaltung nimmt dennoch in diesen Fällen eine Bereicherung der hinter der Gesellschaft stehenden Personen an und vermutet sie vor allem - widerleglich - bei Angehörigenverhältnissen (R 18 Abs. 3 ErbStR).

Unstreitig liegt allerdings nach allen Auffassungen eine Bereicherung von einzelnen Gesellschaftern vor, wenn bei einer disquotalen Kapitalerhöhung im Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Anteile nicht nur eine Werterhöhung vorhandener Anteile, sondern auch eine substantielle Vermögensverschiebung stattfindet.<sup>32</sup>

Nicht selten werden nämlich von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft Kapitalerhöhungen vereinbart, bei denen einzelne der Altgesellschafter oder hinzutretende Neugesellschafter durch den Übergang stiller Reserven übermäßig begünstigt werden. Denn auf jeden Alt- oder Neugesellschafter gehen im Zuge einer effektiven Kapitalerhöhung im Gesellschaftsvermögen enthaltene stille Reserven anteilig im Umfang der erworbenen neuen, durch die Kapitalerhöhung entstandenen Geschäftsanteile über. Der Vorgang kann einen un- oder teilentgeltlichen Vermögenszuwachs im Wege der Wertübertragung bewirken, sofern der neue Gesellschafter die Wertdifferenz zwischen dem Nominalbetrag der übernommenen Stammeinlage und dem wirklichen Wert des neuen Anteils nicht durch ein Aufgeld ausgleichen muß.<sup>33</sup> Einkommensteuerlich können diese Vorgänge neutral sein, wenn z.B. ein Betrieb gem. § 20 UmwStG steuerneutral zum Buchwert in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird, denn die Steuerungsverstrickung wird durch einen derartigen Vorgang nicht gelöst.<sup>34</sup>

Wenn eine Un- oder Teilentgeltlichkeit vermieden werden soll, ist erbschaftsteuerlich darauf zu achten, daß das Aufgeld, das die bei der überproportionalen Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter bzw. die neu eintretenden Gesellschafter zu zahlen haben, zum Verkehrswert der erworbenen Anteile führt. Ist das nicht der Fall, wird regelmäßig eine Schenkung an die überproportional begünstigten oder neu eintretenden Gesellschafter vorliegen. Es handelt sich dabei um eine mittelbare Anteilszuwendung.<sup>35</sup> Anders als in manchen anderen Fällen, in denen von der Literatur teilweise disquotale Leistungen im Gesellschafterverhältnis als nicht steu-

erpflichtig (mangels einer Bereicherung durch substantielle Vermögensverschiebung über die Werterhöhung der Anteile anderer Gesellschafter hinaus) angesehen werden, liegt bei den disquotalen Kapitalerhöhungen durch die Neuausgabe der Anteile definitiv ein Zuwendungsgegenstand vor.

Die Aufwendungen der Mitgesellschafter, z.B. eine in Höhe des Nominalwerts erbrachte Einlage, sind nicht nur begrenzt nach den Grundsätzen der gemischten Schenkungen abzuziehen, sondern uneingeschränkt, weil die Einlage in das Vermögen der Kapitalgesellschaft gelangt, die Gesellschafter aber durch die Mitgesellschafter bereichert werden.<sup>36</sup>

In manchen Fällen läßt sich die Disproportionalität der Kapitalerhöhung möglicherweise damit rechtfertigen, daß die Gesellschafter unterschiedliche Beiträge, etwa durch persönliche Leistungen etc., erbringen. Nur in Ausnahmefällen wird auf den fehlenden subjektiven Tatbestand, etwa eine fehlende Bereicherungsabsicht verwiesen werden können, etwa wie in einem vom BFH entschiedenen Fall, in dem zwei Ehemänner zuvor ihren Ehefrauen sämtliche Gesellschaftsanteile im Wege der mittelbaren Schenkung bei Gründung der Gesellschaft unter jederzeitigem Widerrufsvorbehalt, ganz oder teilweise ausübbar, zugeordnet hatten.<sup>37</sup> Bei der nachfolgenden disquotalen Kapitalerhöhung mit erstmaligem Eintritt der Ehemänner in die Gesellschaft brauchten sie, die allein alle neuen Anteile aus der Kapitalerhöhung erhielten, nur den Nominalwert der übernommenen Anteile abgelten. Der BFH wertete die disquotale Kapitalerhöhung nicht als teilweise Ausübung des Widerrufsrechts betreffend die Schenkung der Gründungsanteile, sondern als auf einer alternativen gewählten zivilrechtlichen Gestaltung beruhende Schenkung der Ehefrauen an die

31 BFH v. 25.10.1995 II R 67/93, BStBl II 1996, 160; v. 19.6.1996 II R 83/92, BStBl II 1996, 616; ebenso Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 187; Viskorf, DStR 1998, 150.

32 Vgl. dazu BFH v. 20.12.2000, II R 42/99, BStBl II 2001, 454; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 187.

33 Vgl. näher Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 3), § 7 Tz. 182 ff.; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 464; Gebel, DStR 2003, 622.

34 BFH v. 08.04.1992; BStBl II 1992, 761, 763 u. 764.

35 Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 119, Anm. zu R 101; vgl. auch Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, ErbStG, (Fn 3), § 7 Rn 182 ff.

36 Vgl. BFH v. 30.05.2001, BFH/NV 2002, 26; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Anm. zu 101.

37 BFH v. 20.12.2000 II R 42/99, BStBl II 2001, 454; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 119.

Ehemänner. Allerdings wurde der Fall zur weiteren Sachaufklärung an die Vorinstanz zurückverwiesen, weil sich die Ehefrauen möglicherweise in einem Rechtsirrtum über eine - auf Grund von ihnen unterstellter Rückübertragungsverpflichtung - bestehende Verpflichtung zur Zulassung der Ehemänner zur (letztere) begünstigenden Kapitalerhöhung befanden.

## 2.4. Ehegattenzuwendungen (Probleme: Unterhalt und Versorgungsleistungen; Gemeinschaftskonten)

### 2.4.1. Schenkungsteuerbarkeit von Zuwendungen unter Eheleuten

Freigebigte Zuwendungen unter Eheleuten sind statistisch mit die häufigsten erbschaft- und schenkungsteuerrelevanten Fälle. Unabhängig vom Güterstand besteht eine Verpflichtung der Eheleute untereinander zu Unterhalt und Versorgungsleistungen. Auch unter Berufung auf diese Gebote läßt sich aber nicht jede Vermögensübertragung aus dem Bereich der unentgeltlichen Zuwendungen ausscheiden.

Zunächst ist festzuhalten, daß Zuwendungen unter Ehegatten, unabhängig von ihrer im Zivilrecht manchmal ausgeschlossenen Rückforderbarkeit, als so genannte unbenannte Zuwendungen, erbschaft- und schenkungsteuerlich freigebigte Zuwendungen darstellen können.<sup>38</sup> Sie sind deshalb bei der Beurteilung ihrer Schenkungsteuerbarkeit an den allgemeinen Voraussetzungen zu messen, wonach eine Vermögensminderung auf einer Seite einer freigebigten Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht durch einen mit ihr als Korrelat verbundenen Vermögensvorteil, z.B. auch durch Verzicht auf Gegenansprüche auf der anderen Seite, ausgeglichen werden darf.<sup>39</sup> Diese Grundsätze, nämlich die Notwendigkeit der Unentgeltlichkeit der Verfügung, die im vorliegenden Fall z.B. beim Zugewinnausgleich unter Lebenden im Scheidungsfalle oder bei sonstiger Beendigung des Güterstandes unter Lebenden trotz Fortbestandes der Ehe im Übrigen relevant werden könnten, gelten im Übrigen auch für überlebensbedingte Schenkungen zu Gunsten des Ehepartners gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG.<sup>40</sup>

### 2.4.2. Einmalzahlungen während bestehender Ehe

Eine Freistellung von Einmalzuwendungen an den Ehepartner kann zunächst bei bestehender Ehe nicht mit dem Argument beansprucht werden, daß es sich um Unterhalt handele. Vorausleistungen auf künftigen Unterhalt sind nicht geschuldet und wirken auch nicht schuldbefreiend (§ 1614 Abs. 2 i.V.m. § 760 Abs. 2 BGB); deshalb sind sie objektiv unentgeltlich und können als unbenannte Zuwendungen der Schenkungsteuer unterliegen.<sup>41</sup> Auch die sachliche Steuerbefreiung für steuerbare Zuwendungen zum Unterhalt nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG ist auf laufende Zuwendungen beschränkt; nicht begünstigt sind Einmalzuwendungen eines Kapital- oder eines Rentenstammrechts.<sup>42</sup>

Z.T. wird aber die Gewährung einer Altersversorgung als Erfüllung der Unterhaltspflicht angesehen, wobei sich die Angemessenheit der Altersversorgung nach den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Ehegatten richte.<sup>43</sup> Anders geartet sind dagegen die Fälle, in denen ein Ehegatte die Altersversorgung des anderen z.B. durch fortlaufende Prämienzahlungen auf einen Lebensversicherungsvertrag übernimmt. *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*<sup>44</sup> weisen darauf hin, daß Rechtsprechung zur Abgrenzung der nichtschenkungssteuerbaren Erfüllung der Unterhaltspflicht zur schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung in diesem Bereich noch nicht vorliegt.

Auch mit einem Anspruch auf Vorsorgeunterhalt bzw. einer angemessenen Alterssicherung kann bei intakter Ehe nicht bereits die gegenwärtige Übertragung von Vermögensgegenständen von der Unentgeltlichkeit ausgeschlossen werden.<sup>45</sup>

38 BFH v. 01.03.1994 II R 59/92, BStBl II 1994, 366; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 171 ff.; Meincke, (Fn 25), § 7 Anm. 83 a.

39 Gebel, Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 25; Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 3), § 7 Rn 12.

40 Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 3 Tz. 39; Hübner, in Viskorf u.a., (Fn 23), § 3 ErbStG Rn 146.

41 Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 164.

42 Zuletzt BFH v. 13.02.1985 II 227/81, BStBl II 1985, 333; vgl. Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 13 Tz. 136.

43 Viskorf, NWB F 10, 715, 721; Schwedhelm/Olbing, BB 1995, 1717, 1719.

44 (Fn 3), § 7 Rn 137.

45 BFH v. 24.10.2001 II R 10/00, BStBl II 2002, 153; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 7 Tz. 175.

### 2.4.3. Einmalzahlungen nach Auflösung der Ehe

Ob bei einer Übertragung von Vermögensgegenständen nach Beendigung der Ehe anders als bei Vermögensübertragungen während der bestehenden Ehe zu entscheiden wäre, ist fraglich. Aus früherer Zeit ist eine Entscheidung des RFH bekannt, nach der unter geschiedenen Eheleuten gesetzliche Unterhaltspflichten durch eine Kapitalabfindung steuerfrei abgegolten werden können.<sup>46</sup> Umgekehrt hat der RFH in der gleichen Entscheidung Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten als dann erbschaftsteuerpflichtig angesehen, wenn der geschiedene, zum Unterhalt verpflichtete Ehemann sie seiner früheren Ehefrau auch nach deren Wiederverheiratung (und damit dem Ende seiner Verpflichtung) gewährte.<sup>47</sup>

Aus der Rechtsprechung ist jüngst ein für den Steuerpflichtigen ungünstiges Urteil<sup>48</sup> bekannt geworden, wonach bei Abschluß eines Ehevertrages vereinbarte Sofortzuwendungen an den Ehepartner, der z.B. auf Zugewinnausgleichsansprüche, Versorgungsausgleich oder partiell Unterhalt verzichtet, steuerpflichtig sind. Die Begründung, bei Abschluß der Ehe und des Ehevertrages seien das Scheitern der Ehe sowie Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit als aufschiebend bedingte Faktoren noch nicht berücksichtigungsfähig, erscheint angreifbar. Zivilrechtlich haben diese Punkte, wenn auch um die Wahrscheinlichkeitskomponente ihres Eintritts vermindert, durchaus einen Gegenwert. Die Rechtsprechung ist neuerdings in anderen Bereichen, bei der Abgrenzung zwischen einem vollentgeltlichen Rechtsgeschäft und einer gemischten Schenkung, dazu übergegangen (vgl. oben unter 3.1.), aufschiebende Bedingungen zu berücksichtigen. Im Übrigen ist auch auf Grund der neueren Tendenz in der Zivilrechtsprechung, Eheverträge mit zu umfangreichen Verzicht des „ärmeren“ Partners schnell insgesamt als sittenwidrig zu verwerfen, vielleicht sogar gerade eine Notwendigkeit gegeben, für den Verzicht etwa auf Zugewinn- und Versorgungsausgleich sowie Unterhalt eine Abfindung zu bieten und diese ggf. kapitalisiert abgezinst vorab zur Verfügung zu stellen.

### 2.4.4. Gemeinschaftskonten

Es soll noch darauf hingewiesen werden, daß die Finanzverwaltung inzwischen die Vermögensverhältnisse unter Eheleuten intensiver als früher

untersucht. Insbesondere Gemeinschaftskonten werden darauf überprüft, ob bereits bei ihrer Einrichtung eine Schenkung in Höhe der Hälfte des Kontoguthabens zu Gunsten des zuvor nicht am Konto beteiligten Ehegatten vorliegt. Entsprechend sind die diesbezüglichen Meldepflichten innerhalb der Finanzverwaltung ausdrücklich noch einmal bestätigt worden.<sup>49</sup> Auslöser der gesteigerten Aktivitäten der Finanzverwaltung in diesem Bereich ist vermutlich ein Urteil des Hessischen Finanzgerichts, nach dem<sup>50</sup> – entgegen zuvor vertretener Auffassung<sup>51</sup> – die Einrichtung eines Gemeinschaftskontos doch unmittelbar eine Schenkung des hälftigen Kontoguthabens an den hinzutretenden Miteigentümer unter den Eheleuten bedeuten soll. Zuvor war das verneint worden, weil letzterer im Laufe der Zeit durch eigene Einzahlungen anteilig in angemessenem Umfang zum gemeinsamen Kontoguthaben beitragen könne.

Bei Gemeinschaftskonten läßt sich insbesondere bei unterschiedlichen Einzahlungen auf das Konto jedoch vieles vortragen, was gegen eine einseitige Bereicherung eines der Kontoinhaber spricht. Insofern sollte von vornherein die Umstellung eines vormaligen Einzelkontos auf ein Gemeinschaftskonto möglichst früh durchgeführt werden, um anschließend auf dem Gemeinschaftskonto Geldgeschäfte beider Eheleute durchzuführen. Die Kontoumstellung eines bereits „gefüllten“ Einzelkontos wird sich eher als Zuwendung des hälftigen Kontoguthabens darstellen.

### 2.4.5. Rückwirkende Steuerfreiheit durch Beendigung der Zugewinnngemeinschaft

Ist von der Finanzverwaltung während der Dauer des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft eine erhebliche Zuwendung festgestellt worden, bleibt immer noch die Möglichkeit, den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft aufzuheben und zur Gütertrennung zu wechseln. Gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG entfällt in diesen Fällen die vormalige Schen-

46 RFH v. 08.07.1943, RStBl 1943, 681; vgl. auch Kapp/Ebeling, (Fn 17), § 7 Rn 414.

47 RFH v. 08.07.1943, RStBl. 1943, 681; vgl. auch Schuck, in Viskorf u.a., (Fn 23), § 7 ErbStG Rn 118.

48 FG Nürnberg v. 28.05.2003 IV 422/2001, n.v.

49 OFD Koblenz, Vfg. v. 19.02.2002, DStR 2002, 591; vgl. dazu Götz/Jorde, DStR 2002, 1462.

50 V. 26.07.2001, EFG 2002, 34.

51 Vgl. dazu die Nachweise bei Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 3), § 10 Rn 13; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 1), § 10 Tz. 24.

kungsteuerpflicht einer unentgeltlichen Zuwendung an den Ausgleichsberechtigten; denn er hätte sie zum Zeitpunkt der Beendigung des Güterstandes in Anrechnung auf seine Ausgleichsforderung steuerfrei vereinnahmen können. Die Reichweite des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ist allerdings umstritten. Wie auch bei § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dürften Zinsen und sonstige Nebenleistungen, etwa verwirkte Säumniszuschläge, sofern festgesetzt, nicht automatisch entfallen.<sup>52</sup> Allerdings werden nach Entfallen der Steuerschuld wohl keine Nebenleistungen mehr neu festgesetzt werden dürfen. Ob ein strafrechtlicher Vorwurf entfällt, ist weiter ungeklärt.<sup>53</sup>

## 2.5. Vermögensübertragung contra Gründung eines bloßen Treuhandverhältnisses

Manche auf den ersten Blick scheinbar schenkungsteuerpflichtige Vermögenszuwendung - gerade auch unter Eheleuten - kann sich bei genauerem Hinsehen als Gründung eines bloßen Treuhandverhältnisses entpuppen, bei dem der Bereicherung des Empfängers (des Treuhänders) der Rückgabeanpruch des Gebers (des Treugebers) entgegensteht und somit eine Schenkungsteuerpflicht ausscheidet.<sup>54</sup> Im Ertragsteuerrecht ist - wegen der dort strengen Anforderungen an den Nachweis eines Treuhandverhältnisses nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO<sup>55</sup> - in Grenzfällen ein Treuhandverhältnis eher zu verneinen. Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gilt dagegen nach dem BFH,<sup>56</sup> daß § 39 AO wegen der bürgerlich-rechtlichen Prägung des eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ausschließenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts nicht anwendbar ist. Damit läßt sich allein aus den Vereinbarungen der Beteiligten oder bei Fehlen derselben aus den objektiven (Lebens-)Umständen des Falles folgern, ob eine schenkungsteuerpflichtige Vermögenszuwendung oder bloß ein schenkungsteuerlich unbeachtliches Treuhandverhältnis vorlag.<sup>57</sup> Im Urteilsfall bestand allerdings die Besonderheit, daß bei Unterstellung einer freigebigen, endgültigen Zuwendung gerade der ärmere Ehepartner den reicheren noch weiter bereichert hätte, eine nach dem BFH unwahrscheinliche Lebenssituation.

Die Abgrenzung zwischen endgültiger Vermögensübertragung und bloßer Treuhand kann auch im Bereich ausländischer Familienstiftungen oder sonstiger Vermögensmassen ausländischen Rechts wie Trusts Bedeutung erlangen.<sup>58</sup> Vielfach werden die Statuten einer Stiftung bzw. die Satzung eines

Trusts so ausgestaltet sein, daß sie dem Zuwender noch - über ein bloßes Widerrufsrecht hinaus - besonders ausgeprägte Mitwirkungsrechte (Abberufung von Treuhändern, Rücknahme des Vermögens, Neubestimmung von Begünstigten) ermöglichen. In manchen Fällen wird deshalb der Stifter oder Trustgründer nicht nur wirtschaftlicher Eigentümer sein (dies wäre wegen des Ausschlusses der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unerheblich), sondern darüber hinaus als eine Art Treugeber anzusehen sein, der sich von seinem Vermögen nicht endgültig getrennt hat. Hier wird Sachverhaltsaufklärung anhand der Statuten und auch der tatsächlichen Geschäftsführung zu leisten sein.

## 2.6. Subjektive Tatbestandsmerkmale - fehlende Bereicherungsabsicht, Irrtumsvorstellungen

Subjektive Tatbestandsmerkmale haben in der Praxis dann zumeist nur eine geringere Bedeutung, wenn objektiv ein ausgeprägtes Ungleichgewicht einen unentgeltlichen Vermögenstransfer in anderer Richtung andeutet. In manchen Fällen kann man dennoch auch ein objektives Ungleichgewicht mit der fehlenden subjektiven Bereicherungsabsicht entkräften. Nach dem BFH<sup>59</sup> soll im Bereich geschäftlicher Beziehungen selbst bei einem objektiv zumindest (teil-)unentgeltlichen Vorgang das subjektive Merkmal der Freigebigkeit i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG trotz Vorliegens der Kenntnis des Zuwendenden hinsichtlich der Umstände, die seine Leistung zu einem objektiv (teil-)unentgeltlichen machen, entfallen, soweit der Steuerpflichtige nachvollziehbar darzutun vermag, daß die Bereicherung des Zuwendungsempfängers der Förderung des Geschäfts des Zuwendenden diene, d.h. objektiv

52 Streitig, dagegen *Meincke*, (Fn 25), § 29 Anm. 2; vgl. dazu aber *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 1), § 29 Tz. 26, unter Verweis auf OFD Hannover v. 19.11.1999, UVR 2000, 274 zum Parallelfall des § 16 Abs. 3 GrEStG, wonach mangels gegenteiliger Regelung im Spezialgesetz die allgemeine Regelung des § 240 Abs. 1 S. 4 AO das Entfallen der Nebenleistungen nicht vorsieht.

53 Dafür *Götz*, DStR 2001, 417, 420 ff.

54 Vgl. BFH v. 05.03.1980 II R 148/76, BStBl II 1980, 402; *Meincke*, (Fn 25), § 7 Anm. 57; *Kapp/Ebeling*, (Fn 23), § 7 Rn 323; *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 1), Anh. AO Tz. 11.

55 Vgl. dazu näher *Brockmeyer*, in *Klein*, (Fn 7), § 39 Tz. 32 ff.; *Tipke/Kruse*, (Fn 7), § 39 AO Tz. 40.

56 V. 25.01.2001 II R 39/98; BFH/NV 2001, 1265.

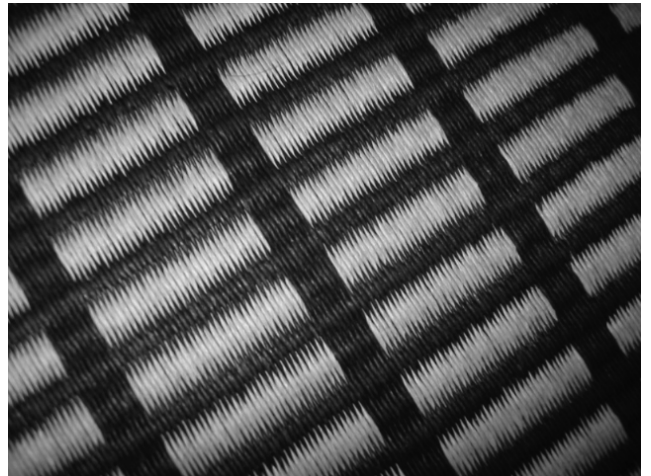
57 Vgl. dazu näher *Jülicher*, DStR 2001, 2177, 2180 f.

58 Vgl. dazu näher *Jülicher*, (Fn 1), S. 2181 ff.

59 V. 29.10.1997 II R 60/94, BStBl II 1997, 832; i.E. ebenso *Gebel*, *Troll/Gebel/Jülicher* (Fn 1), § 7 Tz. 27; ähnlich *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, (Fn 3), § 7 Rn 153; *Viskorf*, StbG 1998, 337, 342.

und nahezu ausschließlich auf die Erzielung eigener geschäftlicher Vorteile gerichtet war.

Daneben läßt sich auch in begründeten Ausnahmefällen ein Irrtum als die Bereicherungsabsicht abschließend darstellen. So hat z.B. der BFH in dem o.a. Urteilsfall v. 20.12.2000 (vgl. 3.3.) an das Finanzgericht zur Sachaufklärung zurückverwiesen, weil es möglich war, daß die tatsächlich ihre Ehemänner bereichernden Ehefrauen (nämlich durch die Zulassung der Ehemänner ausschließlich zur disquotalen Kapitalerhöhung) sich hierzu verpflichtet hielten, weil ihnen vormals die Beteiligung von ihren Ehemännern unter dem Vorbehalt einer freien Rückforderbarkeit geschenkt worden war.



## Veranstaltungen

### Erbrechts- und Erbschaftsteuertage, 12. und 13. März 2004, Hotel Intercontinental Köln

Die ArGe Steuerrecht im DAV und der DVEV e.V. führten unter der Leitung von RA/FAStR Dr. Marc JÜLICHER und RA/StB Andreas JAHN (beide Bonn) die Erbrechts- und Erbschaftsteuertage durch, die nun mit der Unterstützung des Steuerberater-Verbandes Köln stattfanden. Gleich zu Beginn das Highlight „Aktuelles zur Erbschaft- und Schenkungsteuer“ von Prof. Dr. Jens Peter MEINCKE (Köln). MEINCKE, immer noch der alleinige Bearbeiter seines ErbSt-Kommentars, ließ die Teilnehmer immer die absolut souveräne Beherrschung aller Facetten der Thematik spüren, ohne jemals abzuheben. Erbschaftsteuerrecht zwischen Geltung, Interpretation und Fortentwicklung war in den besten Händen. Mit dem Referat „Steuerliche Probleme bei Übertragungsverträgen“ folgte RA/StB Dr. Heinrich HÜBNER (Stuttgart). Ein Teil des Referates ist in diesem Heft abgedruckt (s. S. 42 ff.).

Natürlich folgten den Referenten der Darstellung die Referenten der Gestaltung: „Die Ausschlagung nach dem Tod als Gestaltungsmittel“ (Notar Thomas WACHTER, Osterhofen) und „Letztwillige Zuwendun-

gen außerhalb der Erbfolge – Vermächtnis oder Auflage?“ (RA und FAStR Dr. Hanspeter DARAGAN, Bremen). Allerspätestens jetzt merkten die meisten Teilnehmer, daß Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht doch nicht die einfachsten Materien sind. Zweckvermächtnisse, Auflagen und schließlich der „postmortale Dekadensprung“ gaben einigen Teilnehmern in der Annahme Recht, doch nicht viel vom Ganzen verstanden zu haben.

Über „Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Finanzrechtstreit“ informierte RA/FAStR Dr. Marc JÜLICHER (Bonn; abgedruckt in diesem Heft, s. S. 46). Entgegen dem einfachen Titel entpuppte sich das Referat als breitflächige Betrachtung von diversen Fallgestaltungen und deren teilweise ungeklärten steuerlichen Auswirkungen. Das aktuelle Thema „Amnestiegesetz und Schenkung“ (RA/FAStR Dr. Rolf SCHWEDHELM, Köln) beleuchtete schließlich die Grundzüge der Steueramnestie, außerdem anhand von Beispielen insbesondere die Schenkungsvorgänge, die Stiftungsgestaltungen im Ausland im Inland auslösen.

„Ertragsteuerfolgen bei Übertragung gegen Versorgungsleistungen“ erläuterte *MinRat Hermann Bernward BRANDENBERG* (Düsseldorf) gerade anhand der Entscheidung der Beschlüsse des Großen Senats vom 12.05.2003. *RA/FAStR Dr. Marc JÜLICHER* (Bonn) komplettierte die ausführlichen Betrachtungen der Erbrechts- und Erbschaftsteuertage dann mit einem internationalen Kurzüberblick, der helfen mag, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, andererseits Unterschiede zwischen den Jurisdiktionen auszunutzen.

Den Schlußpunkt setzte *Vorsitzender Richter am LG Walter KRUG* (Stuttgart) mit aktuellen Urteilen, bspw. BGH-Urteilen, die erste wenige Wochen vor der Veranstaltung ergangen waren.

Die umfangreiche, aber auch abwechslungsreiche Themenauswahl konnte sicherlich wesentlich dazu beitragen, daß um die 100 Teilnehmer den Weg in das noch recht neue Hotel Intercontinental in Köln fanden. Andere Veranstaltungen werden nur wegen des Freizeitprogramms besucht.

*Redaktion*

## Steueranwalt International 2004, 19./20.3.2004, Palma de Mallorca

Der „Steueranwalt International 2004“ war wieder ein voller Erfolg. Unter der bewährten Leitung von *RA/StB Friedhelm JACOB* und *RA/FAStR Dr. Rolf SCHWEDHELM* ließen sich über 40 Teilnehmer in die Grundlagen und die Systematik des internationalen Steuerrechts einführen. Das Programm umfaßte die Beratung ausländischer Unternehmen in Deutschland (Inbound-Fall), die entsprechende Beratung inländischer Unternehmen im Ausland (Outbound-Fall), die Grundlagen des Abkommensrechts, eine Darstellung zu Verrechnungspreisen und Einkunftszurechnung, die Folgen von Unternehmens- und Wohnsitzverlagerung sowie schließlich Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht. Die Darstellung erfolgte anhand sehr detaillierter Folien durch die Referenten *RA/FAStR Sebastian KORTS* (Köln) und *RA/StB Stefan REISERT* (München) sowie durch die *Professoren Dr. Bert KAMINSKI* (Greifswald) und *Dr. Günther STRUNK* (TU Ilmenau). Deren intensive wissenschaftliche Beschäftigung mit der Materie und die praktischen Erfahrungen aller vier Referenten (auch die beiden Professoren sind bera-

tend tätig) ließen keine Fragen offen. So fanden sich im Teilnehmerkreis beispielsweise auch Insolvenzverwalter, die aus der originär steuerrechtlichen Frage der Verrechnungspreise zahlreiche Anregungen für zivilrechtliche Ansprüche in laufenden Insolvenzverfahren mit Konzernverflechtungen gewinnen konnten.

Das Rahmenprogramm umfaßte einen Schlemmerabend in einer bekannten Tapas-Bar im Zentrum von Palma nebst anschließendem Besuch einer Diskothek. Darüber hinaus genossen die in Deutschland nicht gerade verwöhnten Teilnehmer das freundliche Wetter in Mallorca und die Unterbringung in einem 4-Sterne-Hotel am Stadtrand von Palma. Zahlreiche Teilnehmer verlängerten ihren Aufenthalt, bevor sie dann am Sonntag in die zu diesem Zeitpunkt stürmische und extrem kalte Heimat zurückkehrten.

Sowohl die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht wie auch die Teilnehmer waren mit dem Ablauf dieses „Steueranwalt International“ rundum zufrieden. Aller Voraussicht nach wird die Veranstaltung sowohl vom Thema als auch vom Tagungsort her künftig zum festen Programm der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht gehören.

*RA/FAStR Dr. Jochen KRIEGER, Stade*

Der Tagungsband zum Thema erscheint voraussichtlich im September 2004 zusammen mit dem [steueranwaltsmagazin](#) 03/2004.



## International Fiscal Association, 58. Jahreskongreß, 05.-10.09.2004, Wien

### IFA – Internationale Vereinigung für Steuerrecht

Die Internationale Vereinigung für Steuerrecht (International Fiscal Association) ist die einzige nichtstaatliche und ungebundene internationale Organisation im Bereich des Steuerwesens. Die Vereinigung hat die Aufgabe, Forschung und Entwicklung des internationalen und vergleichenden Rechts auf dem Gebiet der öffentlichen Finanzen, insbesondere im Bereich des internationalen und vergleichenden Steuerrechts einschließlich der mit der Besteuerung zusammenhängenden finanziellen und wirtschaftlichen Fragen zu fördern. Die IFA wurde 1938 mit Sitz in den Niederlanden gegründet und zählt gegenwärtig mehr als 45 Landesgruppen in aller Welt. Die Gesamtzahl der Mitglieder beläuft sich auf über 10.000 Personen aus 85 Ländern. Die IFA bemüht sich um Erfüllung ihrer Aufgaben durch die Veranstaltung von Jahreskongressen und die Herausgabe damit zusammenhängender wissenschaftlicher Publikationen sowie durch wissenschaftliche Forschungstätigkeit.

### 58. Jahreskongress in Wien

#### Wissenschaftliches Programm

Thema I	Doppelte Nicht-Besteuerung
Teil 1:	OECD-Musterabkommen
Teil 2:	Bilaterale Subject-to-tax-Klauseln
Thema II	Gruppenbesteuerung
Break-out A:	Steuerplanungstechniken für Unternehmensgruppen
Break-out B:	EU-rechtliche Aspekte der Besteuerung von Unternehmensgruppen
Seminar A	Steuerstrafrecht
Seminar B	IFA/OECD – Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als tie breaker rule
Seminar C	Vermögens- und Nachfolgeplanung – Möglichkeiten und Grenzen der Steuergestaltung
Seminar D	Europäische Aktiengesellschaft
Seminar E	Jüngste Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht
Seminar F	Österreich als Wirtschaftsstandort in Bezug zu den neuen EU Mitgliedsländern

Seminar G Die Rolle des Richters in internationalen Steuerfällen

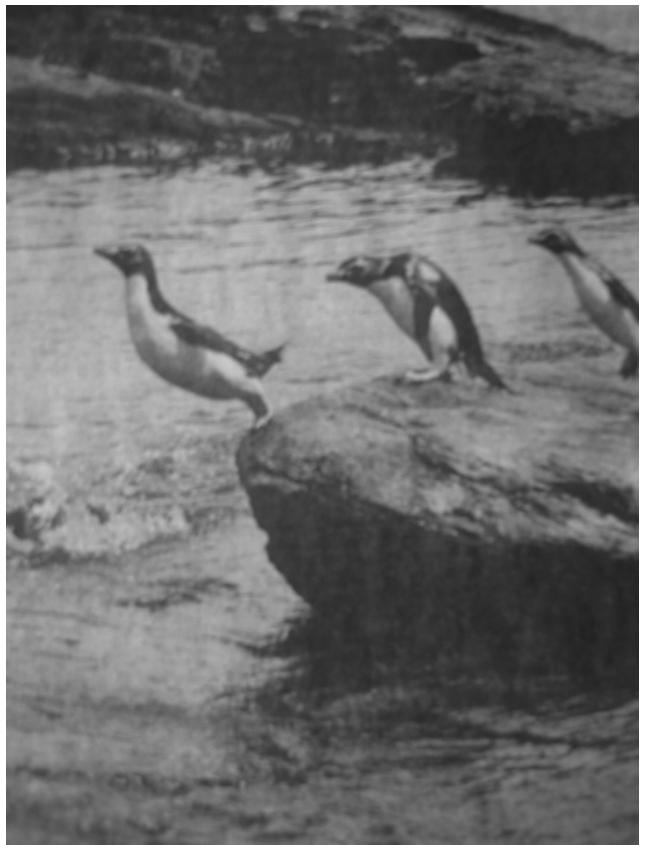
#### Rahmenprogramm

Eröffnungsfeier und Eröffnungsempfang im Hofburg Kongresszentrum; Cocktailempfang im Wiener Rathaus; „Kleines Neujahrskonzert“ im Wiener Musikverein; Galadiner und Wiener Ball im Konzerthaus.

Die Teilnahme am Kongress steht auch Nicht-Mitgliedern der IFA offen. Für Donnerstag, den 9. September, der im besonderen Maße den neuen Mitgliedsländern der Europäischen Union gewidmet ist, werden Tageskarten ausgegeben.

*Programm und das Anmeldeformular:*  
[www.ifa-vienna.at](http://www.ifa-vienna.at)

*(Die Vorankündigung wird auf Wunsch der IFA abgedruckt. Wir übernehmen für den Inhalt keinerlei Haftung.)*





## Expertenseminar zur Steueramnestie, 17.09.2004 in Berlin, Dorint Hotel Schweizer Hof

Nachdem die Presseberichte über die Akzeptanz der Steueramnestie äußerst zwiespältig und außerdem die Erfahrungen in der Praxis durchaus ernstzunehmen sind, hat sich die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht entschlossen, kurzfristig zusammen mit der Deutschen Anwaltakademie ein Expertenseminar in Berlin anzubieten.

**Referenten:** Prof. Dr. Wolfgang JOECKS, Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald

Dr. Karsten RANDT, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Dr. Rainer SPATSCHECK, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, München

Dr. Martin WULF, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Köln

**Tagungsleitung:** Dr. Rolf SCHWEDHELM, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Köln

**Kommentatoren:** Herr Ministerialrat Michael SELL, Bundeskanzleramt, Berlin

Herr Regierungsdirektor Wolfgang LÜBKE, Finanzamt für Fahndung und Strafsachen Berlin

Unter anderem zu folgenden Themen:

- Besonderheiten bei Auslandssachverhalten – AStG, Stiftung, Basisgesellschaft, § 42 AO.
- Personengesellschaften, Erben- und Hinterziehergemeinschaften – Wer kann was erklären?
- Amnestie und Bilanzen – Was tun bei Hinterziehung durch falsche Bilanzansätze?
- Verdeckte Gewinnausschüttung und Amnestie.
- Verwendungsverbot des § 13 StraBEG – Wie sicher ist die Amnestie?
- Beweislastfragen – Was tun bei späterer Tatendeckung?
- Amnestieerklärung bei laufender Betriebsprüfung und Steuerfahndung?
- Praxisforum – Fragen und Antworten anhand von Fällen.

Weitere Informationen: Deutsche Anwaltakademie, Berlin: Rechtsanwalt Daniel von Bronewski  
Tel.: 030/726153-154, Fax: -155



## 11. Steueranwaltstag 2004 in Berlin, 05./06.11.2004

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht hat sich entschieden, die Veranstaltung wieder im Hilton am Gendarmenmarkt in der „neuen Mitte“ Berlins durchzuführen. Die Umgebung ist äußerst reizvoll und der Tagungsort sehr zentral. Friedrich MERZ, Stellvertretender Fraktionschef der CDU/CSU-Fraktion, konnte für ein Referat mit anschließender Diskussion gewonnen werden. Eine ausführliche Berichterstattung folgt im nächsten steueranwaltsmagazin, deshalb hier vorab das Fachprogramm.



**Leitung:** Friedhelm JACOB, Rechtsanwalt und Steuerberater,  
Hengeler Mueller, Frankfurt

Dr. Rolf SCHWEDHELM, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht,  
Streck Mack Schwedhelm, Köln/  
Berlin/München

### Freitag, 5.11.2004

9:30 – 10:30 Die Zukunft der Erbschaftsteuer in Deutschland  
Dr. Marc JÜLICHER,  
RA/FAStR,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

10:30 – 11:30 Putzfrauen, Babysitter und Gärtner – Das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit  
Dr. Rainer SPATSCHECK,  
RA/FAStR,  
Streck Mack Schwedhelm, München

11:30 – 11:45 Pause

11:45 – 12:45 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen  
Dr. Randolf MOHR,  
RA/FAStR,  
Wirtz & Kraneis, Köln

12:45 – 14:00 Pause

14:00 – 15:30 Vereinfachung des Steuerrechts  
Friedrich MERZ,  
Rechtsanwalt und Stellvertretender Fraktionsvorsitzender der CDU

15:30 – 15:45 Pause

15:45 – 17:30 Die Vereinfachung des Steuerrechts aus Berater- und Richtersicht mit anschließender Diskussion  
Dr. Heinz-Jürgen PEZZER,  
Richter am Bundesfinanzhof  
Dr. Michael STRECK,  
RA/FAStR,  
Vizepräsident des DAV,  
Streck Mack Schwedhelm, Köln

und

18:00 Mitgliederversammlung

20:00 Abendprogramm

### Samstag, 6.11.2004

9:30 – 10:30 Europarecht Dr. Hans Michael POTT,  
RA/FAStR,  
Sernetz Schäfer, Düsseldorf

10:30 – 11:30 Europarecht Dr. Stefan Ulrich PIEPER,  
Regierungsdirektor,  
Innenministerium, Berlin

11:30 – 11:45 Pause

11:45 – 13:15 Körperschaftsteuerrecht und Außensteuerrecht im Spiegel des Europarechts  
Prof. Dr. Franz WASSERMEYER,  
Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof

## LiteraTour

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

### beck-online „Steuerrecht plus“

**Steuerrecht plus** (Texte + Kommentare)

€ 58/Monat, € 348/Halbjahr

### Steuerrecht Texte

€ 24/Monat, € 144/Halbjahr

### Die Datenbank

Die Beck-online-Datenbank enthält 13 Fachmodule, welche jeweils einzeln abonniert werden können. Auf der Startseite gibt man seinen Benutzernamen und das Paßwort ein. Hier wird der Abonnent mit den ersten Ärgernissen konfrontiert: Ein Klick auf „Fachmodule“ führt nur zu allgemeinen Informationen, die Meldung „Login erfolgt“ täuscht den Anwender. Man muß schon suchen, um den Grund herauszufinden: Ein kleiner Button „go“ will noch den Mausklick spüren. Um herauszufinden, wie man sich wieder ausloggt, muß man auch längere Zeit suchen, um schließlich unter „Service“ fündig zu werden.

### Das Fachmodul

Endlich in den eigenen Abo-Bereich gelangt, finden sich dann Fachnews, Steuergesetze mit Durchführungsverordnungen, alle DBA, Verordnungen und sämtliche Steuerrichtlinien sowie Steuererlasse, aktuelle Rechtsprechung und ein umfangreiches Rechtsprechungsarchiv. Im Zeitschriftenbereich sind die DStR ab 1991 und DStRE ab 1997, im Kommentarbereich Blümich (EStG, KStG u.w.), Sölch/Ringleb (UStG, LB) und ab April 2004 Pahlke/Koenig (AO) zu finden.

Praktisch sind die Hyperlinks, mit denen man innerhalb der Dokumente zu Verweisen springen kann. Leider ist die IStR erst ab 2000 eingefügt, so daß die Recherche über ein Dokument von 1999 nicht erfüllt werden konnte. Überhaupt ist die IStR im Modul Steuerrecht nicht aufgeführt.

Will man ein Einzeldokument ansehen, welches nicht in dem Modul enthalten ist, kostet dies je nach Umfang 1,80 bis 7,00 EUR, funktioniert aber problemlos. Alle Inhaltsverzeichnisse von Beck-online sind sichtbar, kostenpflichtig ist nur der Text. Über die Suche besteht aber auch die Möglichkeit, sich auf das abonnierte Fachmodul zu beschränken.

Die Druckfunktion enttäuscht teilweise, da der Zeilenabstand bei einigen Dokumenten so gering ist, daß sich die Buchstaben überschneiden.

### Fazit

Das Modul „Steuerrecht plus“ ist - was die Inhalte angeht - praktisch zum schnellen Nachschlagen. Die Arbeitsgeschwindigkeit und Motivation des Anwenders wird allerdings durch die teilweise umständliche Benutzerführung gebremst. Wer das Lesen am Bildschirm dem Papier vorzieht und sich die Anschaffung der online verfügbaren Gesetzestexte, Kommentare und Zeitschriften sparen will, wird sich mit der Datenbank und ihrer Suchfunktion anfreunden.

Allerdings stößt man schnell an die Grenzen des Moduls und wird auf kostenpflichtige weitere Dokumente verwiesen.

Insgesamt überzeugte weder der zeitliche noch der finanzielle Vorsprung gegenüber der Papierversion.

*Rüdiger Bock*  
Rechtsanwalt, Konstanz

### STRECK (Hrsg.), Berater-Kommentar zur Steueramnestie, Otto Schmidt Verlag, Köln (2004), 283 Seiten

Im steueranwaltsmagazin 2004, S. 25 f. hatten wir bereits JOECKS/RANDT, also das erste Buch zur Steueramnestie 2004/2005, rezensiert. Nun kommt „der“ STRECK mit dem „Berater-Kommentar“. Eben mit einem Kommentar und nicht einer Beschreibung von allerlei wichtigen oder weniger wichtigen Themen.

Umfassend und deshalb für den in diesem Bereich tätigen Berater unverzichtbar: der von STRECK her-

ausgegebene Berater-Kommentar zur Steueramnestie. Neben einer prägnanten Zusammenfassung des Diskussionsstandes zur Entstehung des Gesetzes und der Bedenken gegen die Verfassungskonformität sowie der Wiedergabe aller relevanten Gesetzesmaterialien im Anhang enthält die fast 300 Seiten starke Kommentierung über die Erläuterung des StraBEG hinaus strategische und taktische Hinweise für den Berater. Zusätzliche Argumentationshilfen finden damit auch diejenigen, die das Gesetzgebungsverfahren nicht so genau verfolgt haben. Hinzu kommen zahlreiche Beispiele zum Erklärungsgegenstand, Berechnungen und nicht zuletzt durchaus nützliche Praxishinweise bis hin zum Download und Ausfüllen des Vordrucks zur Abgabe der straffbefreienden Erklärung. Die Kommentierung ist so umfassend, daß selbst an dieser Stelle die Therapie bereits verunglückter Fälle zu finden ist, nämlich Ausführungen zur Hinweispflicht der Finanzbehörde und der Heilung von Formmängeln.

Kommentiert wird neben dem StraBEG und dem Merkblatt des BMF (hierzu bereits *Spatscheck/Ehnert* in steueranwaltsmagazin 2004, 17 ff.) noch die ZIV (Zinsinformationsverordnung), die für die Zeit ab 01.04.2005, d.h. nach Ablauf des Amnestiezeitraums, durch ein neues Kontrollverfahren das inländische Bankgeheimnis de facto weitgehend außer Kraft setzt. Die Kommentatorin, Rechtsanwältin *Alexandra Mack*, erläutert das EU-interne staatsübergreifende Meldeverfahren und den automatisierten Zugriff der Finanzbehörden auf die Kontostammdaten der Banken. Hier geht es um Fakten, die jeder Berater bereits bei der Beratung im Zusammenhang mit einer Amnestieerklärung berücksichtigen muß, so daß sich auch hier zeigt, wie erschöpfend die sonst noch gar nicht so komplexe Materie der Amnestie behandelt wurde.

Dem Ansatz, mit dem Kommentar nicht nur eine Anleitung zum Ausfüllen der Amnestieerklärung zu präsentieren, sondern eine Grundlage zu schaffen, mit der auch schon die sich in den Folgejahren ergebenden Streitfragen angegangen werden können, werden die renommierten Kommentatoren aus dem Hause *Streck Mack Schwedhelm* mit Sicherheit gerecht. (KBI)

**STAHLSCHEMIDT, Steuerstrafrecht, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld (2003), 265 Seiten**

Eine systematische Darstellung mit anschaulichen Beispielen und Abbildungen. Nicht mehr, nicht weniger. Statt wissenschaftlichem Anspruch klare Gliederungen und Präzisierungen. In broschierter Aufmachung ein handliches Werk für Einsteiger in die Materie. Fakten, Fakten, Fakten. (JW)

**BÄHR, Das mündliche Steuerberater-Examen, C. H. Beck Verlag, München (2004), 329 Seiten**

Ist die PISA-Studie bereits bei den Steuerberatern angekommen? „Unser Gedächtnis ist also in der Regel darauf trainiert, Tiefenwissen kurzfristig zu speichern, um es in Prüfungssituationen abzurufen und danach in wesentlichem Umfang wieder zu löschen (...)“. Sätze dieser Art sind nicht gerade vertrauenerweckend, mögen sie noch so wahr sein. Ein paar rhetorische Ratschläge sind sicher hilfreich, auch wenn Prüfungssituationen oft völlig unberechenbar sind, auf der Seite des Prüflings sowieso, leider aber auch auf Seiten der Prüfer. Hilft dabei das Kapitel „Die Simulation des mündlichen Prüfungsgesprächs“? Es beruhigt vielleicht. Hilfreich ist dieses Buch allerdings wegen der „Übersetzung“ steuerlichen Detailwissens in Beratungssituationen. Denn die Beratung ist die wahre mündliche Prüfung. (JW)

**ROSE, Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart (2003), 304 Seiten**

Die DStR bemerkt zu diesem Buch, „nahezu jeder – mittlerweile auch ein großer Teil der Fachleute – steht mit der Steuerwirklichkeit auf Kriegsfuß“ (DStR 18/2004, XV). Wohl wahr, auch wenn der Begriff der „Steuerwirklichkeit“ mehrdeutig ist und zu ausführlichen philosophischen Betrachtungen verführen könnte. Der Autor bringt das Ganze wenigstens klar zur Sprache: „Grenze zum Abstrusen längst überschritten“ und „lustig ist das ganze System ja jetzt schon“ beschreiben eher Definitionen des persönlichen Humors. „Neues aus Weimar: Goethe rotiert in der Gruft“ tendiert zum Rand des Humors. Ein „Wegweiser durch die Steuerdebatte“ kommt jedoch nicht ohne drastische Worte aus.

Allerdings will der Autor die endlose Steuerdebatte nicht etwa neutral begleiten und bisher uninteres-

sierten Leserschichten näherbringen, sondern er propagiert das Modell der „Heidelberger Einfachsteuer“. Was der Titel ja bereits sagt. (JW)

**OTTERSBAACH, Praxishandbuch  
Unternehmensbeteiligung, C. H. Beck, München  
(2003), 402 Seiten**

Ja, es gibt sie noch: Diejenigen, die die Zeit seit dem Börsencrash im Jahr 2000 als „bis heute anhaltende Konsolidierungsphase“ bezeichnen und weiterhin ohne Wenn und Aber von Letter of intent, Venture-capital-Methoden oder Post-merger-Integration (die aber auch fehlschlagen kann) reden. 14 Autoren haben sich zusammengesetzt, um einen Überblick über die Betätigungsfelder der Beteiligungs- und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften aus betriebswirtschaftlicher Sicht und der detaillierten Beschreibung der rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen zu geben. Der in Teil A enthaltene Schwerpunkt „Beteiligungsmanagement“ deckt quasi einen Spannungsbogen zwischen Akquisition, Investition, Performance und Desinvestition ab. Dieser Hauptteil wird ergänzt durch die „besondere Rechtsform der Unternehmensbeteiligungsgesellschaft“. Besonders wohltuend nach der Lektüre von „Liquidationspräferenz“ und „Exitabsprachen“ ist das Kapitel der „Post Merger Integration“ (S. 189 ff.), das mit umfangreichem empirischen Material erläutert, warum viele Integrationsmaßnahmen scheitern. (JW)

**FRITZ, Gezielte Vermögensnachfolge durch  
Testament und Schenkung, Schäffer-Poeschel,  
Stuttgart (2003), 157 Seiten**

Daß Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht ein weites Feld sind, ist ein genauso alter Hut wie die Erkenntnis, daß weit mehr als die Hälfte aller Erblasser weder über ein Testament verfügen noch die vorweggenommene Erbfolge angegangen sind. Hier hakt nun der Autor ein, indem er neben den Grundzügen der Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung und dem gesetzlichen Erbrecht die Freiwilligkeit hervorhebt. Die gewillkürte Erbfolge durch Testament und Erbvertrag wird hervorgehoben, aber auch die Verfügungen zu Lebzeiten oder die Dauerlösungen, etwa mit Stiftungen. Die Betrachtung spezieller Interessen, etwa beim gemeinschaftlichen Testament, oder die Besonderheiten in nichtehelichen Lebensgemeinschaften runden die Themenauswahl

ab. Hinzu kommt allerdings unerwartet das Kapitel „Einfluß des Gesellschaftsrechts auf das Erbrecht“, das insbesondere zeigt, daß der Verfasser Rechtsanwalt und damit Beratungspraktiker ist. Ausgehend von der Betrachtung der Unternehmerinteressen werden abschließend Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaft betrachtet. Das nur knapp 160 Seiten starke Buch reicht zum qualifizierten Einstieg, denn wenig zu schreiben ist eine große Kunst. (JW)

**DALICHAU, Auskünfte und Zusagen der  
Finanzverwaltung, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld  
(2003), 356 Seiten (zugl. Diss. Augsburg, 2003)**

Die Finanzverwaltung ist keine Auskunft- und schon gar keine Steuerberatungsbehörde. War das alles? Keineswegs: Die Autorin versucht in ihrer Dissertation, einen Beitrag zu einem Gesamtkonzept zu beschreiben, indem sie neben der Thematik „Verbindliche Auskünfte und Zusagen“ die Servicezentren der Finanzverwaltung unter die Lupe nimmt und die Regreßmöglichkeiten bei fehlgeschlagenen Informationen abhandelt. Als Richterin am Finanzgericht München hat die Autorin statistisches Datenmaterial der OFD München zum Stand des Informationswesens ausgewertet und eingearbeitet. Neben der Beschreibung der rechtlichen Rahmenbedingungen wird die Zurückhaltung des Gesetzgebers in diesem Bereich beschrieben, ebenso wie der praktische „modus vivendi“, der als einseitiges Diktat der Verwaltung gesehen wird. Letztlich werden die Monopole der Steuerberatung beschrieben, aber auch (im perspektivischen Teil) die Notwendigkeit rechtlicher Kodifikation und Weiterentwicklung. (JW)

**HEPBERGER, Die Liechtensteinische Stiftung – Unter  
besonderer Berücksichtigung der Rechte des  
Stifters nach der Errichtung, GMG Juris Verlag,  
Schaan/Liechtenstein (2003), 186 Seiten**

Die Kodifikation zur Stiftung erreicht im liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) ganze 17 Artikel. Die äußerst geringe Regelungs-dichte entspricht dem Leitbild des Gesetzgebers, ein flexibles gesellschaftsrechtliches Instrument zur Verfügung zu stellen. Im Laufe der Zeit haben sich jedoch einige Mängel herausgestellt, die es zu beheben gilt. Und dies tut der Autor, gerade mal 22 Jahre alt, ziemlich schonungslos. Reformbedarf im liechtensteinischen Stiftungsrecht (mit weit mehr als 60.000 Stiftungen ein recht bedeutsamens Rechts-

gebiet) sieht der Autor bei der Zweckbestimmung, bei der Überwachung der Eintragungspflicht, der Kodifizierung eines einheitlichen Stiftungsgesetzes und vielen anderen rechtlichen Fragen.

Als Bachelor-Thesis an der Fachhochschule geschrieben, würde dieses Buch sämtliche Anforderungen einer Dissertation mühelos erfüllen. Es ist eine Steilvorlage für den liechtensteinischen Gesetzgeber, der bisher die Ergebnisse einer Stiftungsrechts(-reform)-Kommission zwar zur Kenntnis genommen, aber noch nicht in die Anhörung geschickt hat. Vor den Wahlen tut man sich da schwer, auch in kleineren Ländern. (JW)

**QUEDENFELD/FÜLLSACK, Verteidigung in Steuerstrafsachen, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2. Aufl. (2000), 421 Seiten**

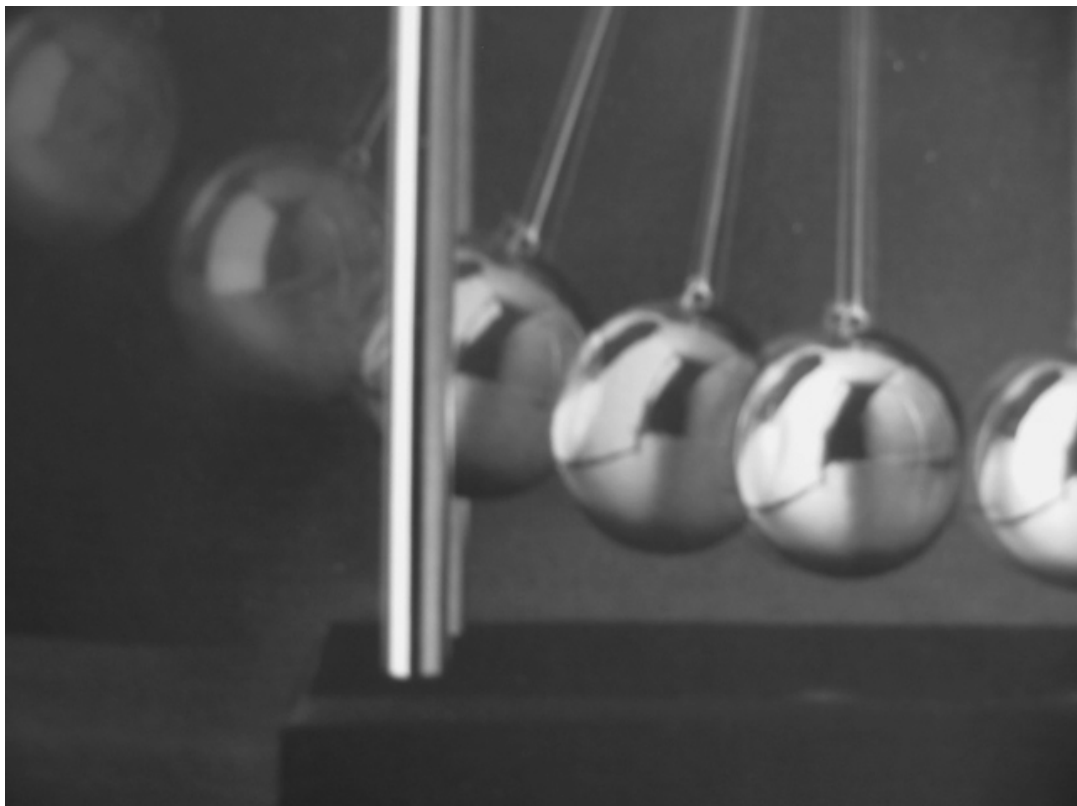
Das in zweiter Auflage bereits 2000 erschienene Werk richtet sich an Verteidiger, die sonst eher nicht im Bereich des Steuerrechts und an Steuerrechtler, die sonst nicht im Bereich des Strafrechts tätig sind. Die ausführliche Darstellung der steuerstrafrechtlichen Besonderheiten wie Selbstanzeigeverfahren oder Strafverfahren gegen Bankmitarbeiter werden ergänzt durch Musterformulierungen von Verteidigeranträgen. Daneben findet sich die Strafmaßtabel-

le für Steuerhinterziehung nach Oberfinanzdirektionen, und – sicher sehr hilfreich für Anfänger – eine Tabelle zu Eintragungen, Auskunfts- und Tilgungsfristen nach dem Bundeszentralregistergesetz. Das Buch aus der Reihe „Praxis der Strafverteidigung“ des C.F. Müller-Verlages bietet eine solide Grundlage für den, der sich (noch) nicht überwiegend mit Steuerstrafsachen befaßt und der sich über die Besonderheiten eines solchen Verfahrens einen guten Überblick verschaffen möchte. (KBI)

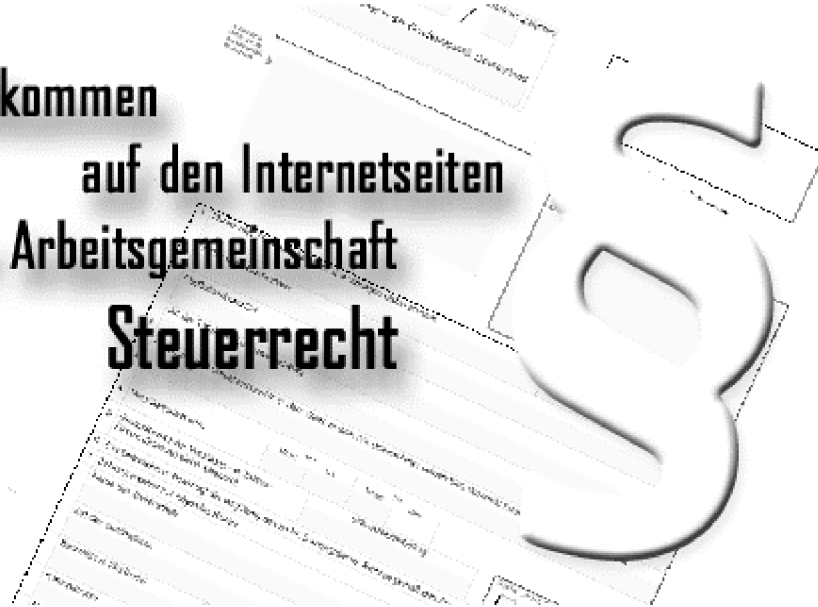
*Kirsten Bäumer-Ianniello (KBI), Jürgen Wagner (JW), Rüdiger Bock (RB)*

*In der nächsten Ausgabe u.a. BALS (Hrsg.), Die Einkommensteuer 2003, 46. Aufl.; SCHÄDLER/MENICHETTI, Private Banking im Schlaglicht internationaler Regulierungen; KLEINE-COSACK, Werberecht der rechts- und steuerberatenden Berufe; SEMLER/von SCHENCK, Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder; DEININGER, Wegzug aus steuerlichen Gründen.*

*Redaktion*



# Willkommen auf den Internetseiten der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht



Konsequent arbeitet die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein die Internet-Präsenz [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) zu einem Informations- und Kommunikationsportal für Mitglieder und nach relevanten Steuer-News suchenden Internet-Surfern aus. Über 20.000-mal wurde die Domain in den vergangenen Monaten angeklickt, die Tendenz ist bei derzeit etwa 70 bis 100 Aufrufen täglich steigend.

„Wir haben natürlich die Besucherzahlen im Blick“, erläutert *Sebastian Korts*, im geschäftsführenden Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft für das Internet zuständig, die Strategie der Online-Redaktion. Durch Mails an alle 750 Mitglieder wird die Seitenbindung stets aufgefrischt, wenn aktuelle Themen diesen Aufwand rechtfertigen. Als [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) z.B. als erstes Medium deutschlandweit über das Merkblatt zum Strafbefreiungserklärungsgesetz berichtete und die Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht darüber per Steuerrechtdepesche informiert wurden, besuchten in den drei folgenden Tagen über 450 Gäste mehr als üblich die Seite. Über die Hälfte der Mitglieder dokumentierte dabei das Interesse an Online-news. Bisher wurden etwa 15 Steuerrechtdepeschen verschickt – das sind rund 10.000 E-Mails –, eine Streichung aus dem Verteiler wurde bislang nur in einem einzigen Fall gewünscht. Redaktionell und technisch begleitet wird die Homepage von *Udo Schmallenberg*, einem gelehrten Journalisten aus Warstein.

Hier einige der Online-Services im Detail:

## Aktuelles

„Aktuelles“ bringt News rund um das Steuerrecht nahezu täglich neu auf den Desktop des Internet-Benutzers. Die Redaktion bedient sich dabei verschiedenster offizieller Verteiler, es werden aber auch weitere Onlinedienste und Insider-Informationen nach Steuernews durchforstet. Der Service „Info-Mail“ informiert Abonnenten des Verteilers über jede wichtige Veränderung auf dieser Seite.

## Meinung und Informationen

Hier wird seit Anfang Februar mit „Innensicht“ aus der Steuerrecht-Szene berichtet. Das heißt: Mitglieder können sich an die Redaktion wenden und Meinungen oder Informationen aus ihrem Berufsalltag weitergeben – das Redaktionssystem ist auf Datenbankbasis aufgebaut. Die Initiatoren erhoffen sich daraus den Aufbau einer Info-Kartei, die auch nach Suchwörtern durchforstet werden kann. Auch hier die Bitte an interessierte Mitglieder, in die Tastatur zu greifen und aktiv an der inhaltlichen Gestaltung von [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) mitzuwirken. Mitglieder können und sollen Interessantes und Wichtiges weiterleiten – eine Veröffentlichung mit Autorennennung unterstreicht

### Aktuell

**14. Mai 2004**

Mit der Zusage der Schweiz, dem Schengen-Abkommen beizutreten, ist eine letzte Hürde auf dem Weg zu einer einheitlichen europäischen Zinsbesteuerung gefallen.

[Mehr](#)

### Themen & Meinungen

Hier kommen Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht zu Wort.

[mehr](#)

Ihre fachkundige Präsenz in einem modernen Medium.

**Termine**

Mit rund 300 steuerlichen Veranstaltungsterminen ist diese Datenbank brillant besetzt, und man sucht sicherlich in Rechtskreisen Vergleichbares vergeblich. Hier wird unzensuriert und unkommentiert weitergegeben, was den Nutzer interessieren könnte - fast jeder Termin ist mit Online-Infos des Veranstalters hinterlegt. Aufnahme finden generell Termine, die der Redaktion gemeldet werden und steuerliche Inhalt vermitteln.

<b>Navigation</b>
Startseite
Aktuelles
Impressum
<b>Profil</b>
Wir über uns
Geschäftsführender Ausschuss
Satzung
Antragsformular
Kontakt
<b>Service</b>
Termine
Downloads
Anwalt-Suche
Newsletter
Pressedienst
Favoriten

**Die Linkliste**


Hier entsteht dynamisch ein kleines digitales Nachschlagewerk - dynamisch heißt: Es wächst mit den Vorschlägen - Mitglieder können hier ihre eigene Homepage angeben und damit die Linkpopularität ihrer Homepage entscheidend verbessern.

**Die Anwaltsuche**

Wertvollstes Instrument des Online-Marketings der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht ist die neu pro-

**Suchen Sie einen Anwalt?**

Die Anwaltsuche der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht sucht Ihnen den passenden Kontakt aus unserer Datenbank. Hier sind 800 Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein geführt. Sie können zum einen die *Suche* nutzen, indem Sie ein Stichwort eingeben, oder über Region einen Experten in Ihrer Nähe suchen und finden.



grammierte Anwaltsuche. Hier kann nicht nur von Ratsuchenden der richtige Experte gefunden werden, Mitglieder werden hier in die Lage versetzt, ihre eigenen Daten selbst zu pflegen und ihre Chancen auf dem Online-Markt auch dann zu wahren, wenn keine eigene Homepage am Start ist. Im Vergleich zu anderen „Suchmaschinen“ kann die Anwaltsuche der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht sehr differenziert und im regionalen Kontext genutzt werden. Sie suchen z.B. ein Mitglied der AG, das sich zudem mit Erbrecht auskennt und seine Kanzlei im Ruhrgebiet führt? Hier sollte die Anwalt-

suche helfen können. Von 750 in der Datei geführten Mitgliedern haben etwa 150 schon ihre Paßwörter zur Benutzerkennungen eingeholt. Die Verbleibenden können dies bei Bedarf nachholen oder einfach mit den Stammdaten der alten Datenbank vorlieb nehmen. Praktisch auch: Mitglieder können ihre individuelle Such-Seite auf ihrer eigenen Homepage verlinken und damit professionell und vor allem repräsentativ die Mitgliedschaft zur Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht dokumentieren.

**Downloads**

Wichtige Dokumente, alle bislang erschienenen steueranwaltsmagazine - das Download-Archiv der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht wächst. Wir wollen hier aber kein statisches Lexikon aufbauen, sondern eher vorhalten, was der Steuerrechtler gerade so braucht - z.B. die Programme der aktuellen Tagungen.

**Die Zukunft**

www.steuerrecht.org ist im ständigen Umbruch: Neben der Optimierung des Bestehenden gehört das Anbieten neuer Features zu den Pflichtaufgaben, die sich die Redaktion gestellt hat. Aktuelles Beispiel ist die Sonderseite zum „Steueranwalt International 2004“. Teilnehmern der Tagung wurden auf Wunsch zur Verarbeitung in ihrer eigenen PR ein hochauflösendes Foto und ein Presstext zugeschickt - wie gewohnt zeitnah. Wichtig ist uns, die fachlichen Qualitäten unserer Mitglieder im Internet hervorzuheben. Die Suchmaschine Google wird täglich mit Anmeldungen neuer Steuerrechtseiten gefüttert.

Der Praxistest: Tippen Sie in der Google-Suche „Steueranwalt International“ ein. An erster Position finden Sie wahrscheinlich die Teilnehmerliste dieser Tagung. Auch Mitglieder, die vielleicht keine eigene Homepage haben, verfügen so über Präsenz im Internet.

*Zusammengestellt von Redakteur Udo Schmallenberg, Warstein, bearbeitet von Rechtsanwalt Rüdiger Bock, Konstanz*



## Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Steuerrecht - Intensivkurs für Einsteiger	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA/StB Andreas Jahn, RA/FAStR Alexandra Mack, RA/FAStR Dr. Heinz-Willi Kamps	28.06.-03.07.2004, Überlingen/Bodensee	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Steuerwissen für Controlling und Rechnungswesen	StB Prof. Dr. T. Zinser, StB S. Schultes	01.07.2004, München	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999
Bescheinigungen des Steuerberaters bei Jahresabschlüssen	WP/StB G. Schwamberger	02.07.2004, Nürnberg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77
Steuerrecht Aktuell	N. N.	02.07.2004, Frankfurt	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/20733-0 Fax: 0761/30625 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle GmbH-Besteuerung	StB Dipl.-Fw. Posdziech	02.07.2004, Frankfurt	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer 2004 Umsatzsteuerprüfungen	R. Weimann	06./07.07.2004, München	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Brennpunkte der GmbH-Besteuerung	StB Dipl.-Fw. Posdziech	06.07.2004, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22

## Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Fehlervermeidung im Einspruchsverfahren und in Verfahren vor den Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof	VorsRiFG Krömker, RiFG Seibel	08.07.2004, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
Latente Steuern	CPA D. Nelson, Prof. Dr. K. Hahn	08.07.2004, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999
Die Europa-AG (SE)	Dr. J. Götz, G. Kleinsorge, Dr. jur. H.-W. Neye	09.07.2004, Frankfurt	Forum - Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500946
Die Konzernsteuerquote senken und lenken	StB C. Looks, StB H. Rätting, RA R. Risse	12.07.2004, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Industrialisierung in der Kreditwirtschaft	D. Berensmann, P. Blatter, H.-J. Lamberti, D. Voigtländer, H. Buchwald, Dr. S. Christensen, Univ.-Prof. Dr. H. H. Hinterhuber, H. W. Kunz, Dr. F. Kurth, H. Mai, Dr. S. Menner, E. J. Modave, S. Petersen, M. Salber, M. Sembach, Prof. Dr. Z. Sokolovsky, W. Wolf	12./13.07.2004, Frankfurt	Handelsblatt GmbH Tel.: 0211/9686-3548 Fax: 0211/9686-94-515
Besteuerung von Versicherungsunternehmen	Prof. Dr. J. Axer, Dr. M. Baumgärtel, C.-P. Punken, U. Wollschläger	13.07.2004, München	Handelsblatt GmbH Tel.: 0211/9686-3548 Fax: 0211/9686-94-515
Offshoring Financial Services	D. Berensmann, P. Blatter, H.-J. Lamberti, D. Voigtländer, H. Buchwald, Dr. S. Christensen, Univ.-Prof. Dr. H. H. Hinterhuber, H. W. Kunz, Dr. F. Kurth, H. Mai, Dr. S. Menner, E. J. Modave, S. Petersen, M. Salber, M. Sembach, Prof. Dr. Z. Sokolovsky, W. Wolf	14.07.2004, Frankfurt	Handelsblatt GmbH Tel.: 0211/9686-3548 Fax: 0211/9686-94-515
Umsatzsteuer in der EU	M. Feldt, J. Keese, N. Looks, U. Slapio	14.07.2004, München	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Kapitalanlagestrategien für Versicherungen	M. Busack, S. Freytag, S. Fromme, H. Gawlak, V. Greve, Dr. W. Hauck, A. Henneken, Dr. R. Jaquemod, Dr. T. Kabisch, Dr. A. Kogler, J. J. van Deest, H. von der Forst, B. Walz, Dr. R. Will	14./15.07.2004, München	Handelsblatt GmbH Tel.: 0211/9686-3548 Fax: 0211/9686-94-515
Umsatzsteuer aktuell	R. Weimann	20.07.2004, München	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999
Neue Prüfungsmethoden der Finanzverwaltung – Abwehrstrategien der Berater	Dipl.-Fw. Blenkers	20.07.2004, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
EU-Osterweiterung: Umsatzsteuer & Zoll	RA Dr. K. Friedrich, R. Weimann	Umsatzsteuer: 21.07.2004, München Zoll: 22.07.2004, München	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Lehrgang „Steuern und Betrieb“	RegDir Dr. K.-J. Schmitz, RegDir P. Groß, VorsRiFG Dr. T. Müller, VorsRiFG Dr. H.-D. Fumi, RegR Dr. C. Uhländer, RegDir Dr. H. Klein, RA/FASr Dr. G. Winter, RA/FASr Prof. Dr. F. Hardtke	26.07. – 04.09.2004, Detmold	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Verrechnungspreis-Dokumentation: Praktische Umsetzung	StB Dr. B. Brüninghaus, RA Dr. W. Haas, S. Häge, Dr. A. Roth, R. Schreiber	29.07.2004, München	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502

## August 2004

Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. H. Louis	06.-07.08.2004, Timmendorf	Forum – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500946
Summerschool Steuern	StB Dr. P. Neumann, Dipl.-Fw. H. Östringer, StB Dr. L. Wissner	16.-20-08.2004, Rederscheid/Bonn	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45

## Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Summerschool International Financial Reporting	WP U. Blaum, PD Dr. P. Lorson	23.-27-08.2004, Stromberg/Bingen	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45

## SEPTEMBER 2004

Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm., Dipl.-Handelslehrer, Dipl.-Fw. Dr. rer. pol. H. Schöning,	02.-04.09.2004, Bremen	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Neueste Entwicklungen im Investmentrecht Steuern + Recht + Produkte	RA/StB H.-J. Feyerabend, RA C. Gaebel, RA F. M. Hering, RA/StB Dr. M. Krause, S. Meinhardt, Dr. H. Nottmeier, R. H. Päsler, MinR U. Wewel, C. Zander	07./08.09.2004, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Insolvenz und Sanierung	RiLG Fahlbusch	09.09.2004, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
Die Organschaft 2004	ORR E. Dötsch, Prof. Dr. G. Frotscher, Dr. A. Herlinghaus, H. Montag, Prof. Dr. H.-J. Priester, Prof. Dr. T. Rödder	16./17.09.2004, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Das Unternehmen in Krise und Insolvenz 2004	RA H. Bange, Prof. Dr. G. Crezelius, Prof. Dr. M. Fischer, Dr. P. Schwerdtner, Prof. Dr. W. Uhlenbruck, VorsRiFG Dr. H. Vallender	20./21.09.2004, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507

Weitere Terminhinweise bietet die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht auf der Internetseite [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)